



BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info



BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

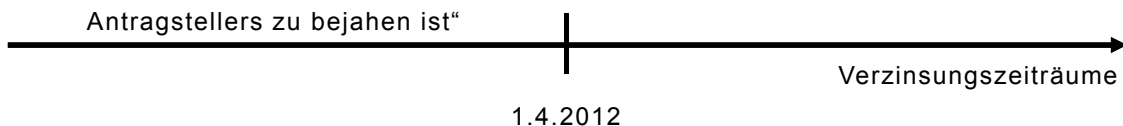
Vorbemerkungen

VORBEMERKUNGEN

VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DER ZINSEN GEM. § 233a I.V.M. § 238 ABS. 1 S. 1 AO

AdV nur, „wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte und im Einzelfall ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers zu bejahen ist“

Auf Antrag des Zinsschuldners, wenn gegen die **Zinsfestsetzung Einspruch** eingelegt wird, unabhängig von der Steuerart



BMF-Schr. v. 14.12.2018 (BStBl I 2018, 1393) unter Hinweis auf BFH-Beschl. v. 3.9.2018 – VIII B 15/18 → FinVerw geht weiter von der Verfassungsmäßigkeit aus, auch wenn die Entscheidung des BVerfG als „ungewiss“ bezeichnet wird. Entscheidungszeitpunkt BVerfG offen

AKTUELLE STEUERRECHTSÄNDERUNGEN ZUM 1.1.2019

REALTEILUNG: BMF-SCHREIBEN VOM 19.12.2018

- **Anschluss an die Rspr. des BFH:**
 - **„echte“ Realteilung:** Betriebsaufgabe oder Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft und Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens
 - **„unechte“ Realteilung:** Mitunternehmer scheidet aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen, aus und diese wird im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern als Mitunternehmerschaft fortgeführt
- Vorrang der Realteilung vor § 6 Abs. 5 S. 3 EStG
- Anwendung auf alle noch offenen Fälle

ANFORDERUNGEN AN EINE RECHNUNG

- Anschluss an die Rspr. des BFH zur Rechnungsanschrift durch BMF-Schreiben vom 7.12.2018
- Ausreichend ist, wenn unter der Rechnungsanschrift eine postalische Erreichbarkeit gegeben ist, nicht erforderlich ist hingegen, dass dort eine wirtschaftliche Aktivität ausgeübt wird.
- Ausreichend sind z.B.:
 - Postfach
 - c/o-Anschrift
- Anwendung auf alle noch **offenen Fälle**

Thema 1

Aktuelle Steuerrechtsänderungen zum 1.1.2019

RELEVANTE GESETZE

Gesetz zur Stärkung und steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Familienentlastungsgesetz – FamEntlastG)

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStAVerMg)

Gesetz zur Förderung des Mietwohnungsneubaus

Absetzung von der TO im BR am 14.12.2018

NEUE STEUERBEFREIUNGEN (1)

Jobticket (§ 3 Nr. 15 EStG)

- Zuschuss des Arbeitgebers ist zwar geldwerter Vorteil, aber steuerfrei
- Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel (außer Taxi oder Flugzeug)
- **Achtung:** Kürzung der Entfernungspauschale
- **Private Nutzung** des Tickets ist un-
schädlich

Übungsleiter- und Ehrenamts- freibetrag (§ 3 Nr. 26 und 26a EStG)

- Gewährung auch im Verhältnis zur Schweiz
- **Achtung:** Die vom BR verlangte Anpassung der Höhe der Beträge ist **nicht** erfolgt!

NEUE STEUERBEFREIUNGEN (2)

Betriebliche Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG)

- Folgeänderung aus dem sog. Präventionsgesetz
- Anpassung des Verweises auf das SGB V → Zertifizierung ist künftig Voraussetzung für die Steuerfreiheit
- **Hinweis:** Ggf. das Angebot anpassen, um die Steuerfreiheit zu erhalten

Weitergeleitete Pflegegelder (§ 3 Nr. 36 EStG)

- **Pflegegrad 1:** Anspruch auf Pflegeberatung, auf Versorgung mit Pflegehilfsmitteln (§ 28a Abs. 1 SGB XI) als auch monetärer Anspruch auf den Entlastungsbetrag gem. § 45b Abs. 1 S. 1 SGB XI
- Keine Erfassung durch § 3 Nr. 36 EStG a.F.
- Anpassung um dem Entlastungsbetrag und Erfassung von Pflegeleistungen aus privaten Versicherungsverträgen

UMWELTSCHUTZ – MOBILITÄT

Überlassung betriebliches Fahrrad (§ 3 Nr. 37 EStG)

- Steuerfreiheit des geldwerten Vorteils für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten
- Gilt auch für Elektrofahrräder
- **Hinweise:**
 - **Keine** Kürzung der Entfernungspauschale!
 - Regelung gilt auch für **Betriebsvermögen**

Elektro- und Hybridfahrzeuge (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

- Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor 1.1.2022: Ansatz der **hälftigen Anschaffungskosten** (oder dgl.) bei Fahrtenbuch- oder 1%-Methode
- Anforderungen:
 - Elektrische Mindestreichweite: 40 km
 - Höchstemission von 50g CO²/km

INKRAFTTRETEN DES „SANIERUNGSSTEUERRECHTS“

Wahlweise Anwendung der gesetzlichen Neuregelungen auf Antrag des Stpfl. zur Lösung der Übergangsprobleme

Zwingende Anwendung der gesetzlichen Neuregelungen in §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG und § 8c Abs. 2 KStG



Beachte: Es ist **keine** inhaltliche Anpassung der Regelungen erfolgt, sodass die hiermit verbundenen Probleme unverändert weiterhin bestehen!

GRENZÜBERSCHREITENDE REGELUNGEN

- Verzinsungsregelung in § 6b Abs. 2a EStG
- Abzugsfähigkeit von **Vorsorgeaufwendungen** (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) auch bei einer Steuerfreiheit nach DBA im Inland
- **Immobilien-gesellschaften** i.S.v. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA:
 - Erfassung in der inländischen, **beschränkten Steuerpflicht** (→ in Bestandsfällen ist eine Wertermittlung zum 31.12.2018 für eine Abgrenzung erforderlich)
 - Anpassung des Katalogs der ausländischen Einkünfte in § 34d EStG als Voraussetzung zur Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG
- Korrektur des BFH-Urt. v. 7.12.2016: Erfassung von Wertänderungen bei WG im Zusammenhang mit inländischem unbeweglichen Vermögen

FAMILIENENTLASTUNG UND TARIFÄNDERUNG

	2019	2020
Kindergeld	Anhebung ab dem 1.7. um 10 EUR je Kind	–
Kinderfreibetrag	Anhebung von 3.714 EUR auf 3.810 EUR je Kind (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung)	Anhebung von 3.810 EUR auf 3.906 EUR je Kind (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung)
Grundfreibetrag	Anhebung von 9.000 EUR auf 9.168 EUR	Anhebung von 9.168 EUR auf 9.400 EUR
Verlauf des Einkommensteuertarifs	Anhebung der Eckwerte um 1,84 %	Anhebung der Eckwerte nochmals um 1,95 %

SONSTIGE ÄNDERUNGEN

- Erfassung von Investment- und Spezialinvestmentanteilen **bei Einlagen** in ein Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. c EStG)
- Ergänzung der **Anti-cum/cum-Regelung** durch §§ 44a und 44b EStG
- Wegfall der Verzichtserklärung bei Anwendung der Pauschalversteuerung bei **Direktversicherungen**
- Begünstigte Auszahlungsformen und Übertragung von Anwartschaften bei der **betrieblichen Altersversorgung**

WOHNUNGSBAUFÖRDERUNG

Baukindergeld (KfW Zuschuss 424)

- (Mit-)Eigentum an einer selbstgenutzten Wohnung
- Kindergeldberechtigt
- Mind. ein Kind im Haushalt, für das ein Kindergeldanspruch besteht
- Haushaltseinkommen: 90.000 EUR (zzgl. 15.000 EUR für jedes weitere Kind)
- **Zeitraum:** Baugenehmigungen (u. dgl.) zwischen dem 1.1.2018 und dem 31.12.2020

Sonderabschreibungen gem. § 7b EStG

- Anschaffung und folgende 3 Jahre: jährlich 5% Sonderabschreibung
- 3.000 EUR/qm Baukosten
- Entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken
- Keine anderweitige Förderung aus öffentlichen Mitteln
- Neuer Wohnraum (nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022)
- **Achtung:** Absetzung von der TO des BR am 14.12.2018 → Weiteres Schicksal offen!

ÄNDERUNGEN IM KSTG

- Vollständige Streichung des **§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG**
 - Übertragungen bis einschließlich 50 % innerhalb von 5 Jahren unschädlich
 - Aber: Berücksichtigung im Rahmen sog. Zählerwerbe
- Inkrafttreten des **§ 8c Abs. 1a KStG** für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007
- **Sonderaspekte:**
 - Unschädlichkeit von **variablen**, vom Ergebnis der Organgesellschaft abhängigen **Ausgleichszahlungen** an außenstehende Gesellschafter
 - Investorerträge i.S.v. § 20 InvStG
 - Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen (§ 21 KStG)

ÄNDERUNGEN IM ERBSTG

Anpassung der
Behaltensfristen in
§ 19a Abs. 5 ErbStG

Neuauslösung der
Verschonungsbedarfs-
prüfung gem.
§ 28a ErbStG

ÄNDERUNGEN BEI DER UST

- Verwertungsgemeinschaften erbringen keine sonstigen Leistungen mehr
- **Gutscheine:** Definition in § 3 Abs. 13 UStG
 - **Einzweck-Gutschein** (§ 3 Abs. 14 UStG): Leistung klar definiert → Besteuerung im Zeitpunkt der **Ausgabe des Gutscheins**
 - **Mehrzweck-Gutschein** (§ 3 Abs. 15 UStG): nicht alle Informationen für die Besteuerung liegen bei der Ausstellung vor → Besteuerung bei **tatsächlicher Ausführung** der Leistung
- Schwellenwert für elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 5 S. 3 - 5 UStG) i.H.v. 10.000 EUR
- **Betreiber elektronischer Marktplätze** → **verschuldensunabhängige Haftung**
- Kostenaufteilungsgemeinschaften Nichtsteuerpflichtiger

ÄNDERUNGEN IM BEREICH AO

Steuerbefreiung der
Organisationsleistungen
von Sportdachverbänden
(§ 67a Abs. 4 AO)

Umwandlung einer
Lebenspartnerschaft in
eine Ehe als rück-
wirkendes Ereignis

WEITERE GESETZGEBUNGSVERFAHREN 2019

- Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung
- Neuregelung der Bewertung für Zwecke der Grundsteuer
- Reform des Außensteuergesetzes
- Gesetz zur Abmilderung der steuerlichen Folgen des BREXIT
- Drittes Bürokratieentlastungsgesetz
- Forderungen des Bundesrates nach Verschärfungen im Bereich der GrEST
- Ratifizierung des sog. Multilateralen Instruments (MLI)
- Umsetzung einer sog. Digitalsteuer
- Meldepflicht für (grenzüberschreitende) Steuergestaltungen
- Umsetzung des 2. Teils der E-Commerce-Richtlinie

Thema 2

Abzinsung von Verbindlichkeiten

ABZINSUNG VON VERBINDLICHKEITEN

EINFÜHRUNG DES ABZINSUNGSgebOTS

- Eingefügt durch das StEntlG 1999/2000/2002
 - **Erfasst:**
 - Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)
 - Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG)
 - **Grundüberlegung:** Erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtungen belasten den Schuldner weniger als eine sofortige Leistungspflicht → In der Zukunft zu erbringende Zahlungen sind mit dem Barwert anzusetzen.
 - BMF-Schreiben v. 26.5.2005:
 - Finanz- oder versicherungsmathematische Methoden
 - Anwendung der Regelungen des BewG
- } Einheitlich und Pflicht zur Beibehaltung

ABZINSUNG VON VERBINDLICHKEITEN

Handelsbilanz

(§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB)

- **Grundsatz:** Bilanzierung mit dem Erfüllungsbetrag (seit 2010) unter Einbeziehung von Preis- und Kostenänderungen
- Abzinsung erfolgt mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 7 Jahre

Steuerbilanz

(§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG)

- Unverzinsliche
- langfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit > 12 Monate)
- die keine Anzahlungen oder Vorausleistungen darstellen
- **Ausnahmen gem. BMF:**
 - Korrespondierende Vergütung
 - Sozialer Fördercharakter

UNVERZINSLICHKEIT

- Minimaler Zinssatz ausreichend
- Zahlung nicht erforderlich
- Jede Form der Gegenleistung des Darlehensnehmers wird einer Verzinsung gleichgestellt
- **Gestaltungshinweise:**
 - **Gewinnerhöhung:** Vereinbarung eines unverzinslichen Darlehens mit unbestimmter Laufzeit → Abzinsungsgewinn (z.B. zur zeitnahen Nutzung von Verlusten)
 - **Keine Gewinnerhöhung:** Vereinbarung eines verzinslichen Darlehens
 - Absprachen zur Verzinslichkeit: Berücksichtigung **nach dem Vorliegen** der Absprache

ZINSLAUF VON MEHR ALS 12 MONATEN

Grundsatz

Unverzinsliche Verbindlichkeit ist nur abzuzinsen, wenn sie am Bilanzstichtag eine Laufzeit von mind. 12 Monaten hat

Ermittlung der Restlaufzeit am Bilanzstichtag

- Bankübliche Berechnung von 30 Tagen je Monat und 360 Tagen im Jahr
- **Fälligkeitsdarlehen:** Restlaufzeit bestimmt sich nach dem vereinbarten Rückzahlungszeitpunkt
- **Abhängig vom Leben bestimmter Personen:** Laufzeit ist die mittlere Lebenserwartung nach der Sterbetafel
- **Verbindlichkeit mit unbestimmter Dauer:** Restlaufzeit ist zu schätzen, ggf. § 13 Abs. 2 BewG (9,3-facher Jahreswert)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Führt eine vor dem Bilanzstichtag getroffene Zinsabrede zur Verzinslichkeit der Verbindlichkeit, wenn der Zinslauf erst nach dem Bilanzstichtag beginnt?

ABZINSUNG VON VERBINDLICHKEITEN

BFH-URTEIL VOM 18.9.2018 – XI R 30/16, BSTBL II 2019, 67 (BFH/NV 2019, 69)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	UG: Halten und Veräußern von Beteiligungen sowie Vermögensverwaltung
Januar 2010	Erwerb von Inhaberaktien einer AG und Aufnahme von Darlehen beim Alleingesellschafter i.H.v. 750.000 EUR. Tilgung erfolgt bei Veräußerung der Aktien. Verzinsung mit 3 % „aus erhaltenen Dividenden der AG“, aber nur wenn die AG Dividenden leistet
24.11.2010	Anpassung der Darlehensverträge: Mindestverzinsung ab dem 1.1.2011. Hintergrund waren negative Entwicklungen im Umfeld der AG, die die geplante Weiterveräußerung der Aktien erschwerten.
Bilanz zum 31.12.2010	UG bilanziert die Darlehen zum Nominalwert, ohne eine Abzinsung vorzunehmen. Steuererklärungen wurden zunächst auf dieser Basis veranlagt.
Finanzamt	Erlass berechtigter Steuerbescheide unter Berücksichtigung einer Abzinsung, da „unstreitig unverzinsliche“ Darlehen vorliegen; Abzinsungsgewinn: rd. 372.000 EUR
FG	Abweisung der Klage

ABZINSUNG VON VERBINDLICHKEITEN

BFH: STATTGABE DER KLAGE

- Darlehen sind Verbindlichkeiten, die i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG **verzinslich** sind, da sie mit einer Zinsvereinbarung verbunden sind. Die Nichtzahlung der vereinbarten Zinsen steht einer Verzinslichkeit nicht entgegen.
- Eine **spätere** unbedingte Verzinsungsabrede führt zu einer verzinslichen Verbindlichkeit i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, die zum Zeitpunkt des folgenden Bilanzstichtages zu berücksichtigen ist, dabei ist es unbeachtlich, dass der Verzinsungsbeginn nach dem Bilanzstichtag erfolgt.
- Der Senat lässt im Streitfall **offen**, ob nicht schon vom Zeitpunkt der ursprünglichen Darlehensvereinbarungen an eine verzinsliche Verbindlichkeit vorlag. Dafür spricht, dass auch eine **bedingte Verzinsung** (im Streitfall 3 % im Falle einer Dividendenzahlung der AG) eine Zinsvereinbarung ist.

ANMERKUNGEN

- Verzinslichkeit = Darlehen ist mit einer Zinsvereinbarung verbunden
- Spätere Vereinbarung einer Verzinslichkeit führt zu einer Verzinslichkeit ab dem Zeitpunkt der Vereinbarung → **Zeitpunkt und Nachweisnotwendigkeit sorgfältig beachten!**
- Nicht entscheidend, ob wertaufhellendes oder wertbegründendes Ereignis (entgegen FG)
- Keine missbräuchliche Gestaltung, wenn eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse für die veränderte Vereinbarung entscheidend ist.
- **Beachte:** Über die **Gestaltung des Sachverhalts** besteht praktisch die Möglichkeit, eine Abzinsung gezielt auszulösen (Unverzinslichkeit) oder diese gezielt zu vermeiden (Verzinslichkeit)

ANMERKUNGEN**Höhe des Zinssatzes**

- Offen blieb, ob wg. der bedingten Verzinsung bereits von Anfang an eine Verzinsung vorlag
- Tatsächliche Zahlung nicht erforderlich
- **Offen:** Niedrige oder nur sehr geringe Zinssätze – BFH musste sich dazu nicht äußern, weil keine niedrige Verzinsung vorlag

Null- oder negativer Zinssatz

- Aktuelle Entwicklung:
 - Niedrige Marktzinsen
 - Z.T. negative Zinsen
- Tz. 13 des BMF-Schr. v. 26.5.2005: „Zinssatz von mehr als 0 %“
- Nach Ländererlassen v. 17.11.2015 und BMF-Schr. v. 18.1.2016 keine negativen Zinsen, sondern Kosten der Geldaufbewahrung
- Schließt eine marktübliche Verzinsung eine Abzinsungspflicht aus?

Thema 3

Abzugszeitpunkt von USt-Vorauszahlungen als Betriebsausgaben (§ 11 EStG)

ABZUGSZEITPUNKT VON UST-VORAUSZAHLUNGEN ALS BETRIEBSAUSGABEN (§ 11 EStG)

Von § 11 EStG erfasste Einkünfte

- Überschusseinkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG
- Gewinnermittlung durch EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG
- Erfassung von laufendem Arbeitslohn (§ 38a Abs. 1 S. 2 f sowie § 40 Abs. 3 S. 2 EStG)
- **Keine** Anwendung bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 11 Abs. 1 S. 5, § 11 Abs. 2 S. 6 EStG)

Regelungsinhalt: Zu- und Abflussprinzip § 11 Abs. 1 EStG

- Einnahmen: Zufluss = Möglichkeit darüber wirtschaftlich zu verfügen
- Ausgaben: Abfluss = Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
- Zahlung im **Lastschriftverfahren**:
 - Erteilung der Einzugsermächtigung
 - Ausreichende Deckung des Girokontos
 - Beachte: Buchungszeitpunkt ist dann irrelevant

Abweichende Zurechnung

- regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben
- **kurze Zeit vor oder nach Beendigung** des Kalenderjahres,
 - Rspr. bisher: 10-Tagesfrist
 - FG München: mind. 12 Tage (Rev. unter VIII R 10/18 anhängig)
- wirtschaftliche Zugehörigkeit

Anwendungsbeispiele

Beispiel 1: Die am 1.12.2018 fällige Mietzahlung für 12/2018 geht am 3.1.2019 auf dem Konto des Vermieters ein.

Beispiel 2: Die am 1.1.2019 fällige Mietzahlung für 1/2019 geht bereits am 28.12.2018 auf dem Konto des Vermieters ein.

Auswirkungen: Zins-, Liquiditäts- und ggf. Progressionseffekte

Standardproblem: USt-Vorauszahlungen

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist § 11 Abs. 2 S. 2 EStG so auszulegen, dass § 108 Abs. 3 AO für die USt-Vorauszahlung keine Bedeutung hat, sofern das Ende der Frist des § 18 Abs. 1 S. 4 UStG auf einen Sonnabend oder Sonntag fällt?

ABZUGSZEITPUNKT VON USt-VORAUSZAHLUNGEN ALS BETRIEBSAUSGABEN (§ 11 EStG)
BFH-URTEIL VOM 27.6.2018 – X R 44/16, BSTBL II 2018, 781

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Klägerin wird einzeln zur ESt veranlagt und erzielt Gewinneinkünfte, die sie nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt
2004	USt-Vorauszahlung 12/2014 wird am 8.1.2015 durch Banküberweisung an das Finanzamt gezahlt, Ansatz Betriebsausgaben nach § 11 Abs. 2 S. 2 EStG in EÜR 2014, 10.1.2015 ist ein Sonnabend
Finanzamt	Finanzamt berücksichtigt USt-Vorauszahlung 12/2014 nicht als Betriebsausgaben in 2014
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt.

ABZUGSZEITPUNKT VON USt-VORAUSZAHLUNGEN ALS BETRIEBSAUSGABEN (§ 11 EStG)
BFH-URTEIL VOM 27.6.2018 – X R 44/16, BSTBL II 2018, 781 – PROBLEM

Zahlung der
USt Dez. 2014

Fälligkeit der
USt Dez. 2014

Neue Fälligkeit
der USt Dez.
2014

§ 108 Abs. 3 AO:
da Samstag

Donnerstag	Freitag	Samstag	Sonntag	Montag
8.1.2015	9.1.2015	10.1.2015	11.1.2015	12.1.2015

Ablauf der 10-
Tagesfrist des
§ 11 Abs. 2 S.2
EStG

Keine Berufung
auf § 11 Abs. 2
S. 2 EStG →
Betriebsaus-
gaben in 2015!

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- Als „kurze Zeit“ i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 2 EStG gilt ein **Zeitraum von bis zu zehn Tagen**, so dass die USt-Vorauszahlung 12/2014 am 8.1.2015 jedenfalls **innerhalb der „kurzen Zeit“ entrichtet** wurde.
- Auf das **ggf. erforderliche ungeschriebene Tatbestandsmerkmal** der **Fälligkeit** innerhalb der kurzen Zeit kommt es im Streitfall nicht an.
- Bei der Ermittlung der Fälligkeit ist **allein auf die gesetzliche Frist des § 18 Abs. 1 S. 4 UStG** (10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums) **abzustellen**. Auf eine mögliche **Verlängerung der Frist nach § 108 Abs. 3 AO** kommt es hingegen **nicht an**. Die Zurechnung der Betriebsausgaben kann nicht von einem Umstand abhängen (Fristende Wochentag oder Wochenende), den der Stpfl. nicht beeinflussen kann.

ANMERKUNGEN (1)**BFH widerspricht der FinVerw**

- Widerspruch zu § 11 EStG H 11, Stichwort Allgemeines, „Kurze Zeit“ EStH 2017
- Berücksichtigung ist im alten Jahr möglich, **aber**: Zahlung muss innerhalb des 10-Tageszeitraums erfolgt sein
- Veröffentlichung im BStBl II erfolgt

Erfordernis der Fälligkeit?

- Urteil lässt offen, ob es – wie bisher – auch auf das Kriterium der Fälligkeit in der „kurzen Zeit“ ankommt → grundlegende Bedeutung?
- Wohl nein: Argument: Fälligkeit der USt wird für Zwecke des § 11 EStG nicht durch § 108 Abs. 3 AO verändert → § 18 Abs. 1 S. 4 UStG entscheidend
- Beachte: Vorliegend ist eine Zahlung innerhalb der 10-Tagesfrist erfolgt.
- Bei **Einzugsermächtigung** fehlt die wirtschaftliche Belastung in dieser Frist → **Widerruf** als Gestaltungsmöglichkeit

ANMERKUNGEN (2)**Anwendung des Grundsätze des § 11
Abs. 2 S. 2 EStG auf LSt?**

- Bisher liegt keine Rspr. vor, ob auch eine Anwendung auf die LSt erfolgt
- Unterschied:
 - USt: eigene Steuerschuld
 - LSt: Abzugspflicht für fremde Steuerschuld
- LfSt Bayern v. 10.3.2017: entsprechende Anwendung für LSt-Anmeldungen i.S.d. § 41a EStG

Verfahrensrecht

- Prüfung durch FA i.R.d. Veranlagung
→ Zunahme der Streitfälle
- Haftungsrisiken für den Berater infolge des BFH-Urt. v. 17.5.2017 → grobes Verschulden infolge der Nichtbeachtung des Abflussprinzips
- Keine widerstreitende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 3 AO → kognitiver Prozess
- FG Berlin-Brandenburg v. 16.1.2018: Änderung nach § 174 AO, aber „Intensivprüfungsfall“ und deshalb nicht übertragbar

Thema 4

Mitunternehmeranteil: Wirtschaftliches Eigentum und doppelte Mitunternehmerschaft

MITUNTERNEHMERSCHAFT

Typusbegriff → Gesamtbild der
tatsächlichen Verhältnisse

Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerrisiko

**Ausgleich untereinander ist möglich, aber beide Merkmale müssen
zumindest schwach ausgeprägt vorliegen**

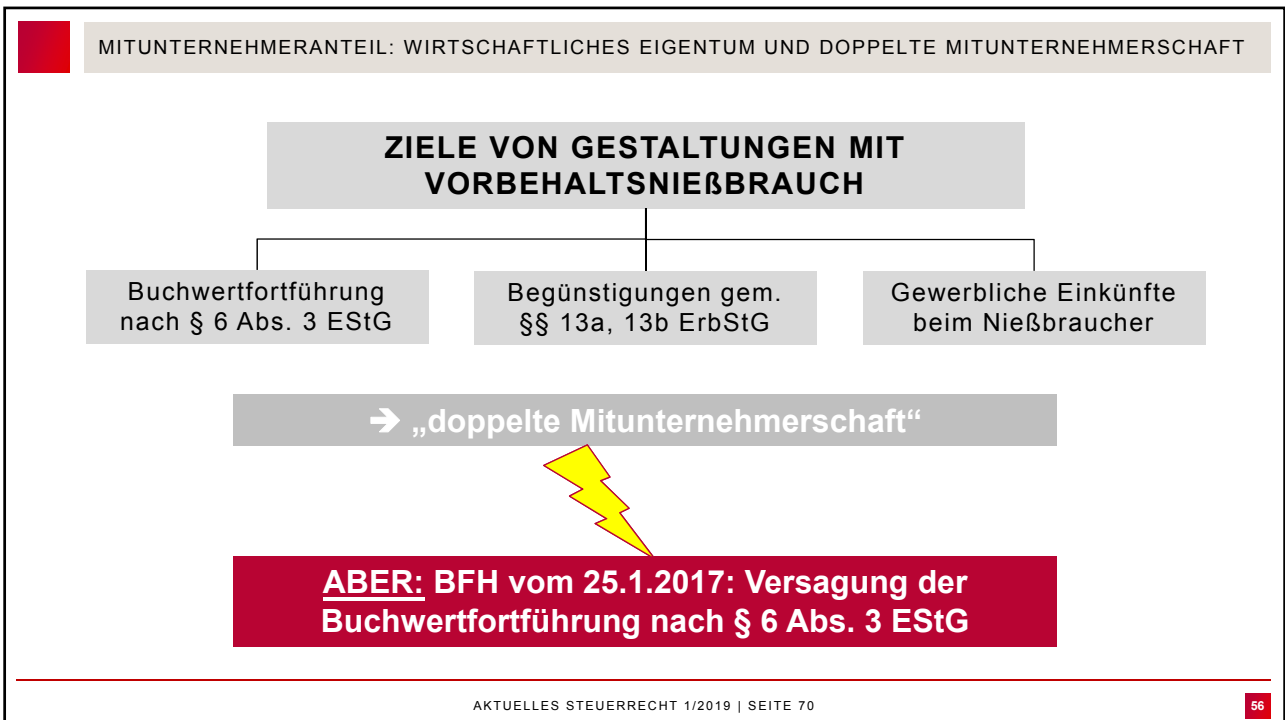
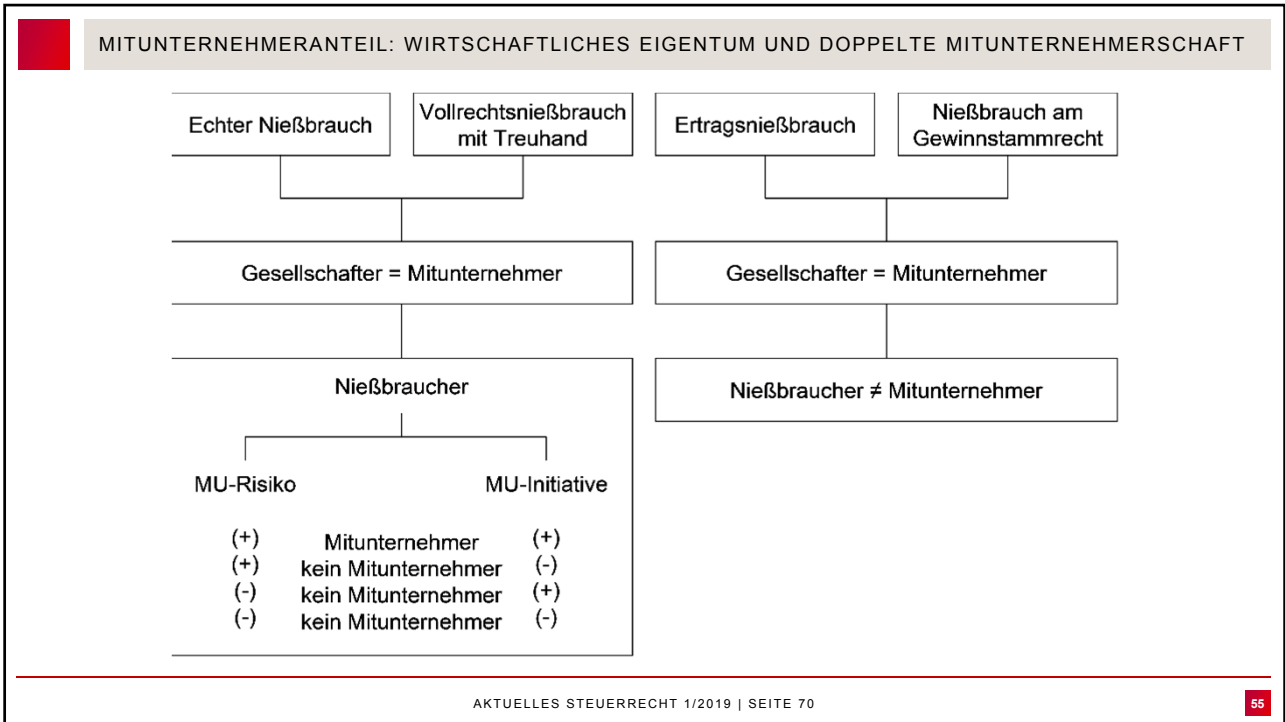
Gleichbehandlung von land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen
sowie gewerblichen Mitunternehmerschaften

AKTUELLE RECHTSPRECHUNG**BFH v. 22.6.2017:**

Kurzfristige Kommanditisten-
stellung steht der Mitunter-
nehmerschaft nicht entgegen

BFH v. 13.7.2017:

Mitunternehmerinitiative des
stillen Gesellschafters kann
sich auch aus dessen Stellung
als GF der GmbH ergeben



VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kann die Mitunternehmerstellung bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung eines Gesellschafters dem Erwerber zuzurechnen sein?
- Können an einem Mitunternehmeranteil mehrere Personen als Mitunternehmer beteiligt sein?

BFH-URTEIL VOM 1.3.2018 – IV R 15/15, BSTBL II 2018, 539 (FALL I)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2000
Kläger	Ehemaliger Gesellschafter einer GmbH & Co. KG. Verkauf sämtlicher Anteile (KG und GmbH) in zwei Tranchen zum 31.1.2000 (75 %) und 25 % zum 31.1.2001 – jeweils aufschiebend bedingt. Parallel zum Abschluss des Anteilskaufvertrages im Januar 2000 wurde der Gesellschaftsvertrag geändert. Hiernach hatte die Erwerberin Stimmenmehrheit und durften die Veräußerer ihr Stimmrecht in der Versammlung der GmbH nur noch in Übereinstimmung mit der Erwerberin ausüben. Das Ausscheiden der veräußernden Gesellschafter wurde im HR im März 2001 eingetragen. Aufteilung des Kaufpreises auf die Jahre 2000 und 2001.
Finanzamt	Veräußerung der gesamten Beteiligungen bereits im Jahr 2000, da zu diesem Zeitpunkt das Mitunternehmerisiko des Verkäufers entfallen ist.
FG	Abweisung der Klage

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- Der Veräußerungsgewinn ist i.R.d. Gewinnfeststellung **2000** vollständig zu erfassen.
- Die Kläger haben bereits **im Streitjahr** das **wirtschaftliche Eigentum** an den restlichen 25 v.H. ihrer Mitunternehmeranteile **veräußert**. Diese Veräußerung kann vorliegen, wenn zwar noch nicht die rechtliche Inhaberschaft, wohl aber die wirtschaftliche Inhaberschaft auf den Erwerber übergegangen ist.
- Im Zeitpunkt der **Übertragung** des **wirtschaftlichen Eigentums entsteht** der **Veräußerungsgewinn** unabhängig von Zahlung, Fälligkeit oder Zufluss.
- Die **Erwerberin** konnte bereits 2000 die Kläger hinsichtlich der 25 v.H. aus ihrer noch fortbestehenden Stellung als zivilrechtliche Gesellschafter vollständig verdrängen. Sie ist damit **wirtschaftliche Eigentümerin** geworden, da eine Beteiligung der Veräußerer an den künftigen Chancen und Risiken nicht mehr vorlag.

BFH-URTEIL VOM 19.7.2018 – IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268 (FALL II)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2004
Kläger	Vertrag (v. 22.12.2003) mit der A-GmbH: Beteiligung als stiller Gesellschafter (Einlage: 100.000 EUR). Informations- und Kontrollrechte: § 233 HGB; Beteiligung i.H.v. 25 % des Ertrags, Verluste i.H.v. 80 % bis maximal Höhe der stillen Beteiligung. Beteiligung i.H.v. 25 % des Betriebsvermögens (einschließlich stiller Reserven und des Geschäfts- oder Firmenwertes). Januar 2009: Löschung der GmbH im HR wegen Vermögenslosigkeit; 2004: „GmbH & atypisch still“ reichte eine nur vom Kläger unterschriebene Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung ein, in der für die Gesellschaft ein zu 100 % dem Kläger zugewiesener gewerblicher Verlust von 96.220 Euro erklärt wurde.
Finanzamt	Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 0 EUR, eine atypisch stille Gesellschaft könne nicht anerkannt werden.
FG	Verneinung einer Mitunternehmerstellung

BFH: STATTGABE DER KLAGE UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Zu Unrecht hat das FG eine Gewinnfeststellung für das Streitjahr schon mit der Begründung abgelehnt, dass das Mitunternehmerrisiko des Klägers allenfalls durchschnittlich ausgeprägt sei und durch die nur schwach ausgebildete Initiative nicht ausgeglichen werden könne.
- Nach den Feststellungen des FG ist der **Kläger** an den **stillen Reserven** einschließlich eines **Firmenwertes** sowie am **Gewinn** und – auf die Einlage beschränkt – Verlust **beteiligt**. Damit entspricht sein **Risiko** insoweit demjenigen eines **Kommanditisten** und bleibt nicht hinter diesem zurück.
- In einem derartigen Fall kann die Mitunternehmerstellung eines (atypisch) stillen Beteiligten nicht schon mit der Begründung abgelehnt werden, eine auf die **Rechte nach § 233 HGB** beschränkte Stellung **begründe keine ausreichende Mitunternehmerinitiative**.

WIRTSCHAFTLICHES EIGENTUM

- Entscheidend ist vorliegend nicht das zivilrechtliche, sondern das **wirtschaftliche Eigentum**. Dieses ist auf Grund der weitgehenden Rechtsstellung des Erwerbers und der Einschränkungen für die Veräußerer übergegangen → Verdrängung der zivilrechtlichen Rechtslage
- Beratungshinweise:
 - **Abtretung** aufschiebend bedingt auf die Eintragung des Käufers als Kommanditist im Handelsregister
 - Ausdrückliche **Vereinbarung** zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, nach Möglichkeit an einem Bilanzstichtag
 - Auswirkungen auf die **Liquidität** infolge des Besteuerungszeitpunkts unbedingt berücksichtigen

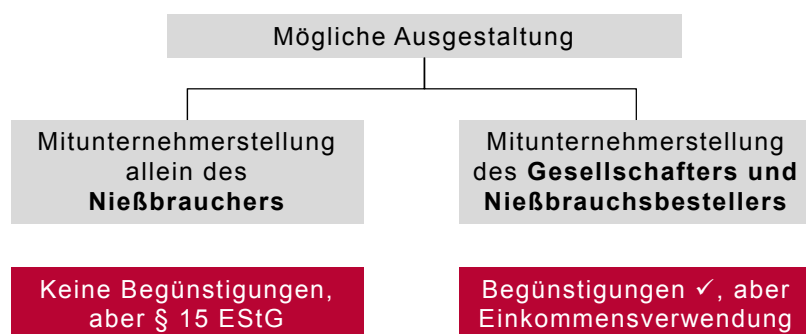
AUSSAGEN ZUR DOPPELTEN MITUNTERNEHMERSCHAFT (RZ 36)

„Dem steht nicht entgegen, dass der Erwerber eines Gesellschaftsanteils kein Mitunternehmer wird, wenn ihm zwar einige, aber nicht alle Mitgliedschaftsrechte übertragen werden. ... Denn in einem solchen Fall geht es nicht um die hier streitige Frage, ob für den Gesellschaftsanteil überhaupt eine Mitunternehmerstellung vorliegt, sondern um die davon zu unterscheidende Frage, ob eine bestehende Mitunternehmerstellung auf den Erwerber des Gesellschaftsanteils übergegangen ist.“

Ausgehend von dem Grundsatz, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden kann, ist der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nur dann Inhaber der darin bestehenden Mitunternehmerstellung geworden, wenn Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko vollständig auf ihn übergegangen sind.“

MÖGLICHE KONSEQUENZEN

Spaltung eines Mitunternehmeranteils in Form eines doppelten Mitunternehmeranteils nicht (mehr) zulässig!



GESTALTUNGSAKTIVITÄTEN

Thema 5

Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis

BETRIEBSBEENDIGUNG

Erfasste Fälle:

- Betriebe der LuF,
- Gewerbebetriebe oder
- Betriebe i.Z.m. der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, z.B. als Freiberufler

Begünstigungen:

- Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG
- Ermäßigter Steuersatz gem. § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG

BEGÜNSTIGTE VERÄUßERUNG § 18 ABS. 3 ESTG

Entgeltliche Übertragung

Aller wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen, insb. Kunden-, Patienten- oder Mandantenstamm

Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit durch den Veräußerer im bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis für eine **gewisse Zeit**

Nebenberufliche geringfügige Fortführung durch den Veräußerer ist unschädlich (Umfang der zurückbehaltenen Mandate darf in den letzten 3 Jahren nicht mehr als 10 % der Gesamteinnahmen ausmachen)

VERÄUßERUNGS-/AUFGABEGEWINN**Gewinnermittlung**

- § 16 Abs. 2 EStG: Bestandsvergleich
- Bei Gewinnermittlung durch EÜR:
Wechsel der Gewinnermittlung → Keine
Verteilung des Umstellungsgewinns
über mehrere Jahre!

Ermittlungsschema

	Veräußerungspreis des Betriebs (mind. alle wesentlichen Betriebs- grundlagen)
+	Veräußerungspreis für unwesentliche Betriebsgrundlagen
+	gemeiner Wert (§ 9 BewG) für ent- nommene unwesentliche Betriebs- grundlagen
<hr/>	
=	(Zwischen-) Summe
-	Veräußerungskosten
-	Buchwert des Betriebsvermögens (Kapitalkonto)
<hr/>	
=	Veräußerungsgewinn

FREIBETRAG GEM. § 16 ABS. 4 ESTG**SACHLICH**

- Betriebsveräußerung
im Ganzen
- Teilbetriebsveräuße-
rung
- Betriebsaufgabe
(§ 16 Abs. 3 EStG)
- Veräußerung eines
ganzen Mitunterneh-
meranteils

PERSÖNLICH

- Vollendung des
55. Lebensjahres
- Dauernde **Berufsun-
fähigkeit** im sozialver-
sicherungsrechtlichen
Sinne

WEITERE

- Antrag
- Keine bisherige Nut-
zung (auch nicht für
andere Einkunftsart)
- Kürzung um den
136.000 EUR über-
steigenden Teil

ERMÄßIGTER STEUERSATZ**§ 34 Abs. 1 EStG**

- „Fünftelregelung“

§ 34 Abs. 3 EStG

- 55. Lebensjahr vollendet oder dauernd berufsunfähig
- Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven (Veräußerung/Entnahme in das Privatvermögen)
- Einstellung der Tätigkeit für eine „**gewisse Zeit**“ im „**örtlichen Wirkungskreis**“
- einmal im Leben
- 56 % des Regelsteuersatzes (mind. 14 %) begrenzt auf 5 Mio. EUR

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Liegt eine begünstigte Veräußerung einer Freiberuflerpraxis vor, wenn der Veräußerer nach 22 Monaten seine Einzelpraxis wieder eröffnet?

TARIFBEGÜNSTIGTE VERÄUßERUNG EINER FREIBERUFLICHEN EINZELPRAXIS

BFH-URTEIL VOM 21.8.2018 – VIII R 2/15, BSTBL II 2019, 50 (BFH/NV 2019, 66)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kläger	StB mit Einzelpraxis
24.1.2008	Veräußerung der Einzelpraxis an eine StB-KG zu einem Kaufpreis von endgültig 700.000 EUR. Abschluss einer freiberuflichen Tätigkeitsvereinbarung mit Befristung bis zum 31.12.2010.
2009 - 2011	Finanzamt schätzte zunächst die lfd. Einkünfte für 2008 auf 130.000 EUR, da der Kläger keine Steuererklärung abgab. Geänderter Bescheid in 2010, nachdem der Kläger einen Veräußerungsgewinn von 685.000 EUR erklärt hatte. I.R.d. Ap für 2008 gab der Kläger erstmalig eine Steuererklärung mit lfd. Einkünften von 17.574 EUR und einem tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn von 687.856 EUR ab, der das Finanzamt folgte.
28.2.2010	Nach einem Zerwürfnis zwischen dem Kläger und Erwerber eröffnet der Kläger erneut eine Einzelpraxis unter Mitnahme des überwiegenden Teils der bisherigen Mandanten.
Finanzamt / Betriebsprüfung	Gewinn aus der Veräußerung der Einzelpraxis ist nicht begünstigt und als lfd. Gewinn zu erfassen, da der Kläger seine Tätigkeit am 28.2.2010 wieder aufgenommen hat.
FG	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 89

73

TARIFBEGÜNSTIGTE VERÄUßERUNG EINER FREIBERUFLICHEN EINZELPRAXIS

BFH: BESTÄTIGUNG DES FG-URTEILS

- Die „**definitive**“ **Übertragung** der wesentlichen Betriebsgrundlagen, insb. des Mandantenstamms, hängt letztlich von den Umständen des Einzelfalls ab, die das FG zu würdigen hat. Faktoren: Dauer der Einstellung, räumliche Entfernung, Vergleichbarkeit der Betätigungen, Art und Struktur der Mandate sowie die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts
- Nimmt der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit nach einer gewissen Zeit wieder auf, kann dies i.Ü. **auch** dann **schädlich** sein, **wenn** die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Übertragung der Praxis **nicht geplant** war.
- Wegen der Wiedereröffnung der Einzelpraxis nach 22 Monaten ist es **nicht** zu einer **definitiven Übertragung** des Mandantenstamms auf den Erwerber und damit auch nicht zu einer tarifbegünstigten Praxisveräußerung gekommen.
- **Zerwürfnis** mit der S-KG als Ursache für die Wiederaufnahme der Tätigkeit unerheblich

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 91

74

ANMERKUNGEN (1)**Bedeutung der Entscheidung**

- Bestätigung der bisherigen Rspr.
- Begünstigung nur, wenn wesentliche vermögensmäßige Grundlagen endgültig und definitiv übertragen
- Beurteilung im Zeitverlauf
- **Beachte:** Keine klare Aussage zur Untergrenze, sondern Kasuistik unter Würdigung des Einzelfalls

„Definitive“ Übertragung

- Entscheidend: Mandantenstamm
- Maßstab: Objektive Umstände des Einzelfalls
- Problem: Wiederaufnahme
- 22 Monate führen vorliegend nicht zu einer Verflüchtigung
- Enger Kontakt zu den Mandanten während der freiberuflichen Tätigkeit
- Übernahme von Mitarbeitern

ANMERKUNGEN (2)**Reaktion der FinVerw**

- Genaue Prüfung durch die FinVerw zu erwarten
- **Achtung:** Risiko für (fehlgeschlagene) Unternehmensnachfolgen → Berichtigung von Steuererklärungen
- Verfahrensrecht: § 175 Abs. 2 AO

Thema 6

Beiträge des Arbeitgebers für private Zusatzkrankenversicherung seiner Arbeitnehmer als Sachbezug oder als Barlohn

BEITRÄGE DES ARBEITSGEBERS FÜR PRIVATE ZUSATZKRANKENVERSICHERUNG SEINER
ARBEITNEHMER ALS SACHBEZUG ODER ALS BARLOHN

VORBEMERKUNGEN

Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG)

- Gehälter und Löhne
- Gratifikationen und Tantieme
- Bezüge und Vorteile, wie die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung von Wohnraum, Beköstigung, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge
- Sachlohn: Arbeitnehmer kann die Sache selbst beanspruchen. Erbringer unerheblich

Kein Arbeitslohn

- Ganz überwiegendes eigenes Interesse des Arbeitgebers
- Berücksichtigung aller Begleitumstände
- Eigenes Interesse des Arbeitnehmers kann vernachlässigt werden.

VORBEMERKUNGEN**Zukunftssicherungsleistungen**

- Absicherung des Arbeitnehmers oder einer ihm nahestehenden Person gegen Krankheit, Unfall, Invalidität, Alter, Pflege oder Tod
- Arbeitslohn
- Zufluss mit der Beitragsleistung, wenn der Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch erhält

Bar- oder Sachlohn?

- Bedeutung wg. der Freigrenze von 44 EUR (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG)
- „Fallbeileffekt“, wenn die Grenze überschritten wird

VORBEMERKUNGEN**Auffassung der FinVerw**

- Zukunftssicherungsleistungen sind Barlohn, wenn der Arbeitnehmer Versicherungsnehmer ist und der Arbeitgeber die Beiträge übernimmt und die versicherte Person der Arbeitnehmer ist
- Steuerfreistellung gem. § 3 Nr. 56 und 63 EStG mit nachgelagerter Besteuerung gem. § 22 Nr. 5 EStG → eigenes Freistellungssystem, mit dem die **44-EUR-Freigrenze unvereinbar** sei

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Um welche Form von Arbeitslohn handelt es sich, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber ausschließlich (Zusatz-)Krankenversicherungsschutz und nicht auch eine Geldzahlung verlangen kann? (**Fall I**)
- Wird ein vom Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer gezahlter Zuschuss für dessen private Zusatzkrankenversicherung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erbracht? (**Fall II**)

BFH-URTEIL VOM 7.6.2018 – VI R 13/16, BFH/NV 2018, 1181 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2014
Kläger	Erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Arbeitgeber schloss als Versicherungsnehmer für die Mitarbeiter eine Zusatzkrankenversicherung ab (u.a. stationäre Zusatzleistungen und Zahnersatz). Hierfür zahlte der Arbeitgeber monatliche Beiträge, die er als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelte.
Finanzamt	Versicherungsbeiträge sind bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.
FG	Stattgabe der Klage

BFH: BESTÄTIGUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG

- Für die Abgrenzung, ob Bar- oder Sachlohn vorliegt, ist der **Rechtsgrund des Zuflusses** entscheidend. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen Sachbezüge i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG vor, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG außer Ansatz bleiben.
- Hat der Arbeitnehmer dagegen auch einen **Anspruch** darauf, dass sein Arbeitgeber ihm anstelle der Sache den **Barlohn i.H.d. Werts der Sachbezüge ausbezahlt**, liegen auch dann keine Sachbezüge, sondern Barlohn vor, wenn der Arbeitgeber die Sache zuwendet.
- Vorliegend hatte der Kläger lediglich einen Anspruch auf zusätzlichen Versicherungsschutz in Gestalt von verschiedenen Vorsorgeuntersuchungen, jedoch keinen Anspruch auf Auszahlung eines entsprechenden Geldbetrags. Damit ist ihm kein Gut in Geld, sondern **in Geldeswert** i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG zugeflossen, das der monatlichen Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG unterliegt.

BFH-URTEIL VOM 4.7.2018 – VI R 16/17, BFH/NV 2018, 1186 (FALL II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2014, 2015
Kläger	GmbH informiert durch „Mitarbeiteraushang“ über die Möglichkeit einer privaten Krankenzusatzversicherung. Beratungsgespräch im Haus. Arbeitnehmer, die eine solche Versicherung abschließen, erhalten einen monatlichen Zuschuss auf ihr Gehaltskonto ausgezahlt. Betrag bleibt i.d.R. hinter den Versicherungsbeiträgen der Mitarbeiter zurück. Keine Berücksichtigung in den Lohnsteueranmeldungen, weil Steuerfreiheit infolge der 44-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG
Finanzamt	Kein Sachbezug und daher keine Anwendung der Freigrenze → Inanspruchnahme der GmbH für die LSt
FG	Stattgabe der Klage: Sachlohnbezug und damit Anwendung der Freigrenze

BFH: AUFHEBUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Bei den streitigen Zuschüssen handelt es sich um Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Kein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers
- Kein Sachlohn, denn die GmbH hat ihren Arbeitnehmern Zuschüsse – also **Geld** – gezahlt. Inhalt des Mitarbeiteraushangs beschränkte sich darauf, dass die Klägerin ihren Arbeitnehmern durch die Vermittlung eines Termins mit einem Berater der Versicherung die Möglichkeit zum Abschluss einer solchen Versicherung verschaffte und anschließend im Falle des Abschlusses einen **Zuschuss** zu den von den Arbeitnehmern geschuldeten **Versicherungsprämien** leistete.
- Anders als in Fall 1 hat die GmbH ihren Mitarbeitern **keinen betrieblichen Krankenversicherungsschutz** gewährt. Die einzelnen Arbeitnehmer der Klägerin hatten vielmehr lediglich einen Anspruch auf Gewährung eines **Geldzuschusses** unter der Bedingung, dass sie eine private Krankenzusatzversicherung bei der von der Klägerin vermittelten Versicherung abgeschlossen haben.

**BETRIEBLICHE
KRANKENVERSICHERUNG**

Kraft Gesetz oder gesetzlicher Ermächtigung

steuerfrei
gem. § 3 Nr. 62 EStG

Freiwillig begründete Rechtspflicht

steuerbar, aber ggf. nach
§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG
steuerbefreit

RECHTSPRECHUNGSGRUNDSÄTZE

- Alte Rspr.: Entscheidend ist, wer **Vertragspartner** des Leistungserbringers an den Arbeitnehmer ist.
- **Neuausrichtung** durch Ur. vom 11.11.2010:
 - Arbeitsvertragliche Vereinbarung als Rechtsgrund für den Zufluss
 - Kann der Arbeitnehmer die Sache selbst beanspruchen, liegen Sachbezüge vor, die ggf. unter die 44-EUR-Freigrenze fallen
 - Ablehnung der restriktiven Auffassung der FinVerw
 - Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, statt der Sachzuwendung eine Barauszahlung in Höhe des Wertes zu verlangen, liegt stets Barlohn vor. Dies gilt auch, wenn tatsächlich ein Sachbezug gewährt wird.

WEITERE ENTWICKLUNG

Reaktion der FinVerw

- BMF-Schr. v. 10.10.2013
- Wertungswidersprüche im Bereich der betrieblichen Altersversorgung
- Keine Anwendung der 44-EUR-Freigrenze
- Beitragsleistungen des Arbeitgebers führen zum Zufluss von Barlohn

BFH: Bestätigung der Rspr.

- Keine wirtschaftliche Betrachtung
- Ablehnung der Verw-Auffassung
- Entscheidend ist allein der Rechtsgrund des Zuflusses
- Sonderausgabenabzug beim Arbeitnehmer unbeachtlich
- Keine teleologische Reduktion des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG
- Zweck: Verwaltungsvereinfachung (gilt auch hier)

ANMERKUNGEN

Besonderheiten des Falles II

- GmbH gewährt ihren Arbeitnehmern keinen betrieblichen Krankenversicherungsschutz, sondern lediglich einen Geldzuschuss bei Abschluss eines solchen Vertrages
- Lediglich Hinweis der Mitarbeiter und Zahlung eines Zuschusses, kein Sachbezugsversprechen
- Geschenkgutschein = kleines Inhaberpapier i.S.d. § 807 BGB

Beratungshinweis

- Presseerklärung des BFH
- Gestaltung der Vereinbarung entscheidet über Bar- oder Sachlohn → **drohender vollständiger Entfall der Steuerfreiheit** bei Überschreiten der 44-EUR-Freigrenze
- Arbeitsverträge prüfen und ggf. anpassen!

Thema 7

Verlust aus der Veräußerung von Aktien

KAPITALVERMÖGEN

- § 20 Abs. 2 EStG (Erwerb nach 1.1.2009)

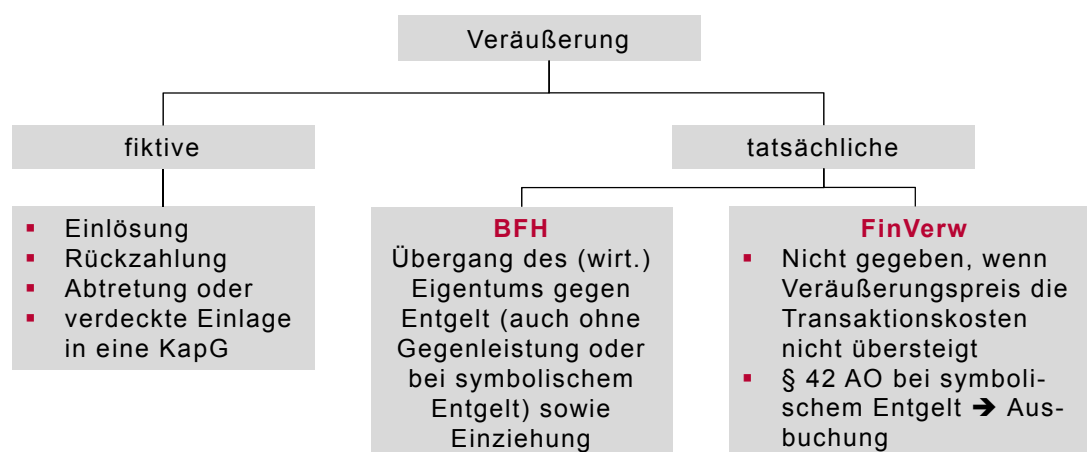
Einnahme aus der Veräußerung

./. Veräußerungskosten

./. Anschaffungskosten

= Veräußerungsgewinn/-verlust

- Gesonderte Verlustverrechnungskreise:
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - Veräußerung von Aktien

§ 20 ABS. 2 S. 1 EStG

BESCHEINIGUNG DER BANK**Notwendigkeit**

- Ausgangspunkt: Möglichkeit des §32d Abs. 4 EStG: Beantragung der Steuerfestsetzung
- Bescheinigung i.S.v. § 43a Abs. 3 S.4 EStG als Voraussetzung
- Unwiderruflicher Antrag bis zum 15.12. des **laufenden (!)** Jahres
- Aussteller sind inzwischen an die Verwaltungsauffassung gebunden

Fehlende Bescheinigung

- Nichtvorlage, weil sich die ausstellende Stelle an eine für den Stpfl. nachteilige Auslegung halten muss
- Alternative Nachweise schaffen

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Liegt eine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG auch vor, wenn beim Verkauf von Aktien der Veräußerungserlös die Transaktionskosten nicht übersteigt?
- Steht der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG entgegen, dass die Bank eine Bescheinigung nach § 43a Abs. 3 S. 4 EStG deshalb nicht erteilt hat, weil nach der sie bindenden Verwaltungsauffassung kein nicht ausgeglichener Verlust vorliegt und die Bescheinigung eines Verlustes durch den Stpfl. daher nicht erlangt werden kann?

VERLUST AUS DER VERÄUßERUNG VON AKTIEN

BFH-URTEIL VOM 12.6.2018 – VIII R 32/16, BFH/NV 2018, 1184

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2013
Kläger	Erwerb von 800 Stammaktien einer AG im Jahr 2009 und 2010 mit Anschaffungskosten von insg. 5.759,78 EUR. Einen Teil verkaufte er im Oktober 2013 für insg. 8 EUR, den Rest für insg. 6 EUR im Dezember 2013. Die Sparkasse behielt Transaktionskosten i.H.d. Veräußerungspreise ein. Sparkasse stellte gem. BMF-Schr. v. 9.10.2012 Verluste nicht in die Verlustverrechnungstöpfe ein und erstellte keine Bescheinigung über die Verluste. Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG: Verrechnung der Verluste mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien (6.839 EUR).
Finanzamt	Verlustberücksichtigung scheidet mangels Veräußerung und wegen fehlender Steuerbescheinigung aus.
FG	Veräußerung liegt vor und fehlende Steuerbescheinigung ist unbeachtlich.
Rev.	Beitritt des BMF; Finanzamt: Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO – Ausbuchung der Anteile sei die sachgerechte Vorgehensweise

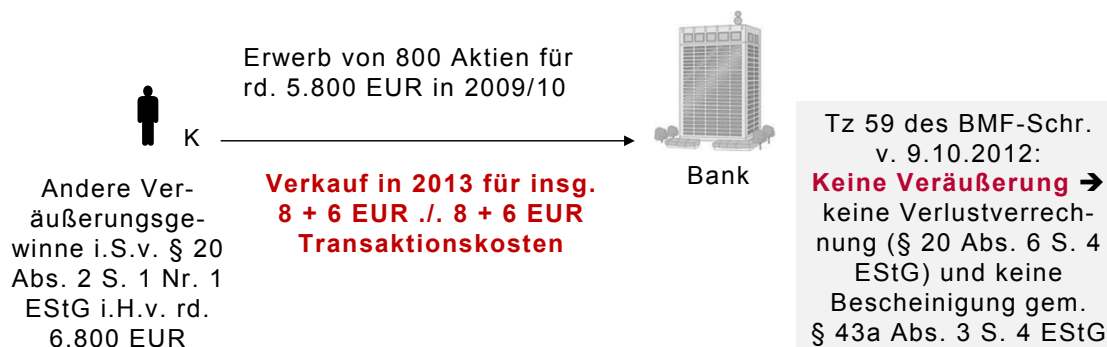
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 114

95

VERLUST AUS DER VERÄUßERUNG VON AKTIEN

BFH-URTEIL VOM 12.6.2018 – VIII R 32/16, BFH/NV 2018, 1184

Streitjahr: 2013



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 116

96

BFH: BESTÄTIGUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG

- Eine entgeltliche Anteilsübertragung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG liegt auch vor, wenn wertlose Anteile zwischen fremden Dritten **ohne Gegenleistung oder** gegen einen lediglich **symbolischen Kaufpreis** übertragen werden.
- Die Erfüllung des Tatbestands der Veräußerung gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ist daher insb. **weder** von der **Höhe der Gegenleistung noch** von der Höhe der anfallenden **Veräußerungskosten** abhängig (entgegen BMF-Schr. v. 18.1.2016 – IV C 1 – S 2252/08/10004, BStBl I 2016, 85, Rz 59)
- Es liegt **kein Missbrauch** von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO vor. Denn das Ziel des Klägers, sich von den nahezu wertlosen Wertpapieren durch Übertragung auf einen Dritten zu trennen, war (sinnvoll) nicht anders als durch eine Veräußerung zu erreichen. Damit hat der Kläger lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht.

ANMERKUNGEN**Nachträgliche Anschaffungskosten
(§ 17 EStG)**

- BFH v. 11.7.2017: Nichtberücksichtigung als Folge der Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts
- BFH v. 24.10.2017: Ausfall privater Darlehen
- „Stillhalterlasse“ der FinVerw
- Besprechungsurteil: Weiter Veräußerungsbegriff in § 20 Abs. 2 EStG, wie auch in der Rspr. zu § 17 EStG

Besonderheiten des Falls

- Transaktionskosten = Gesamtverkaufspreis
- Veräußerung: ✓, Tatbestandsmerkmale erfüllt

VERLUST AUS DER VERÄUßERUNG VON AKTIEN

KEIN GESTALTUNGSMISSBRAUCH

- Vorwurf des Finanzamts wird nicht bestätigt
- Gestaltungsfreiheit des Stpfl. → Entscheidung über den Weg, wie er sich von den Anteilen trennt
- Veräußerung wird im Gesetz ausdrücklich als Möglichkeit genannt → Kein Verstoß gegen die Wertung des Gesetzgebers
- Völlige Entscheidungsfreiheit hinsichtlich des Veräußerungszeitpunkts
- **Gestaltungshinweis:** Veräußerung von verlustbehafteten Anteilen zur Erlangung des sofortigen Verlustausgleichs

VERLUST AUS DER VERÄUßERUNG VON AKTIEN

ANMERKUNGEN

Ausbuchung als Alternative?

- FinVerw: Ausbuchung gebotener Weg und steuerlich ohne Folgen
- BFH lässt dies offen und musste sich zu den Folgen nicht äußern
- Aber: Weiter Veräußerungsbegriff → Unterschied zum Verkauf gegen geringes Entgelt?
- Verfassungskonforme Auslegung, Art. 3 Abs. 1 GG

Bescheinigung (§ 43a Abs. 3 S. 4 EStG)

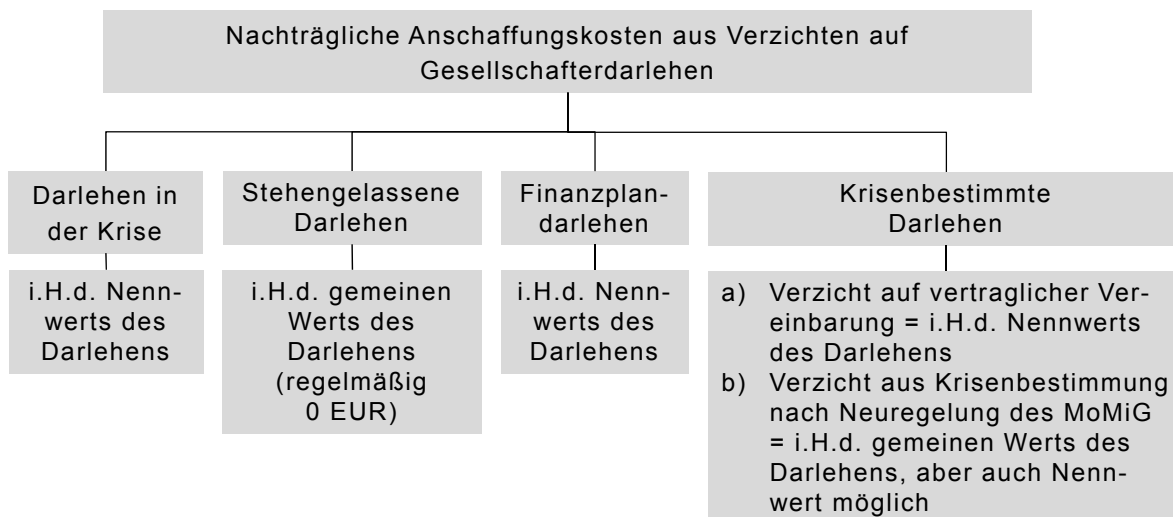
- Wurde vorliegend – den Vorgaben des BMF-Schreibens folgend – nicht erteilt und konnte auch nicht beantragt werden
- BFH: Sinn und Zweck → Verhinderung eines doppelten Verlustabzugs
- Gefahr bestand nicht → reiner Formalismus, der vorliegend nicht erforderlich ist

ANMERKUNGEN**Beratungshinweis**

- Ausfall einer privaten Darlehensforderung führt zu Verlusten bei den Einkünften aus KapV
- Reaktion der FinVerw steht noch aus
- Veräußerung der Forderung zu einem symbolischen Entgelt als Alternative
- Ausbuchung wertloser Aktien nachrangig
- Reaktion der FinVerw?

Thema 8

Einlage in letzter Minute als Anschaffungskosten
§ 17 EStG

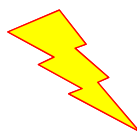
AUSFALL PRIVATER (GESELLSCHAFTER-)FINANZIERUNGSHILFEN**ÄNDERUNG DER RSPR. – BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFH/NV 2017, 1501**

- Mit Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts fehlt eine Rechtsgrundlage zur Qualifikation dieser Zahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten → Fortgeltung der alten Grundsätze ergibt sich weder aus § 17 Abs. 2 und 4 EStG noch aus der normspezifischen steuerrechtlichen Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs
- Maßgebend: handelsrechtlicher Begriff der Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB → (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung nur offene oder verdeckte Einlage in das Kapital (insb. Nachschüsse §§ 26 ff. GmbHG) und sonstige Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
- Anders, wenn Fremdkapitalhilfe wirtschaftlich mit einer Einlage vergleichbar ist

Anwendung durch die FinVerw ist bisher noch offen → Weitere Verfahren anhängig

VERTRAUENSSCHUTZ

BFH:
Für bis zum 27.9.2017
gewährte oder notleidend
gewordene Finanzie-
rungshilfen



FG Berlin-Brandenburg:
Urt. v. 18.4.2018
→ Rev. anhängig unter
Az IX R 13/18

FinVerw: Anwendung offen

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Führt die Ablösung von Gesellschaftersicherheiten über den Umweg einer Einzahlung in das Eigenkapital generell zu nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 S. 1 EStG?
- Ob und in welchem Umfang führen Finanzierungshilfen zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG in der Folge der Aufhebung von § 32a GmbHG durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008?

EINLAGE IN LETZTER MINUTE ALS ANSCHAFFUNGSKOSTEN § 17 EStG

BFH-URTEIL VOM 20.7.2018 – IX R 5/15, BFH/NV 2019, 71

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Ehegatten, die zur ESt zusammenveranlagt werden
1999	Bürgschaftserklärung Ehemann über 281.210,53 EUR für A-GmbH, deren Alleingesellschafter der Vater ist, weitere Sicherheit Grundschuld (Nennwert 177.418,28 EUR) auf Grundstück der Mutter
2003	Gesellschafter der A-GmbH (voll eingezahltes Stammkapital 51.640,48 EUR) Ehemann und drei Brüder mit jeweils rd. 24,75 %, Vater mit rd. 1 %
2004	Ehemann ersetzt bisherige Bürgschaftserklärung durch neue (425.000 EUR), nach Tod des Vaters ist Mutter mit rd. 1 % beteiligt
31.12.2009	Einstellung des operativen Geschäftsbetriebs der A-GmbH und Verkauf von AV und Umlaufvermögen an die B-GmbH (Ehemann mit 1/3 beteiligt)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 126

107

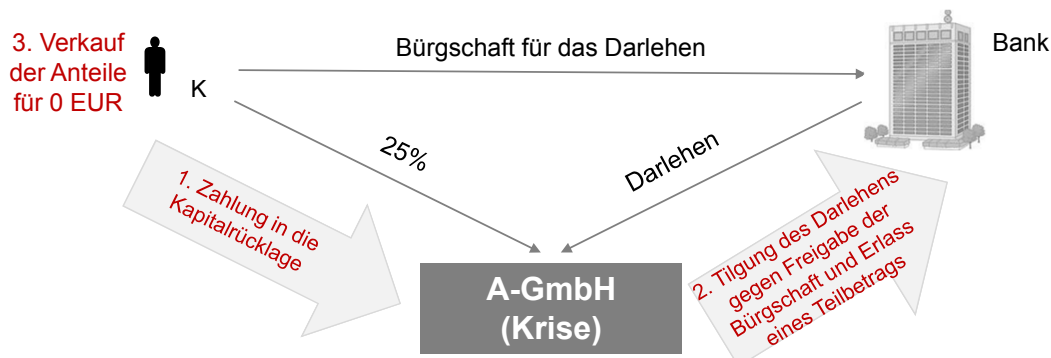
EINLAGE IN LETZTER MINUTE ALS ANSCHAFFUNGSKOSTEN § 17 EStG

BFH-URTEIL VOM 20.7.2018 – IX R 5/15, BFH/NV 2019, 71

2010	Tod der Mutter, vier Brüder jew. 25 % an A-GmbH beteiligt, Grundstück der Mutter in Erbengemeinschaft der vier Brüder, Einzahlungen in die Kapitalrücklage i.H.v. 281.800 EUR zu gleichen Teilen z.T. durch Verkaufserlös des Grundstücks (222.000 EUR), Teilverzicht auf Forderungen durch die Bank i.H.v. 350.000 EUR nach Zahlung von 275.000 EUR durch die A-GmbH, keine Inanspruchnahme der Bürgen, Verkauf der Anteile an der A-GmbH an die B-GmbH für 0 EUR, Ansatz eines Verlustes i.S.d. § 17 EStG unter Berücksichtigung Stammkapital und Einzahlungen in die Kapitalrücklage (25 % v. (51.640,28 + 281.800) = 83.360 EUR).
Finanzamt	Finanzamt setzt Verlust i.H.v. 39.006 EUR gekürzt um anteiligen Nennwert der Grundschuld (83.360 ./. 25 % v. 177.418,28) an
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 126

108

BFH-URTEIL VOM 20.7.2018 – IX R 5/15, BFH/NV 2019, 71

Zahlung auf die Bürgschaft wäre bei K nicht berücksichtigungsfähig.
 Wie wirkt sich die Zahlung in die Kapitalrücklage aus?
 Nachträgliche Anschaffungskosten? Wert?

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts führen nur solche Aufwendungen zu nachträglichen Anschaffungskosten, die nach handels- u. bilanzsteuerlichen Grundsätzen als **offene oder verdeckte Einlagen in das Kapital** gelten.
- Verwendung zur Tilgung betrieblicher Verbindlichkeiten für die sich der Gesellschafter verbürgt hat, steht nachträglichen Anschaffungskosten nicht entgegen. Die **Verwendung der Mittel durch die Gesellschaft** ist insoweit **ohne Bedeutung**.
- Keine übergreifende wirtschaftliche Betrachtung, da der Gesellschaftsanteil und die Darlehensschulden des Gesellschafters **unterschiedliche WG** und **Veranlassungsbereiche** bilden. Kein **Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** (§ 42 AO). Unangemessenheit, wenn nicht die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels gebraucht, sondern dafür ein ungewöhnlicher Weg gewählt wird, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll. Eigenkapitalausstattung entspricht dem Weg.

NEUES GESTALTUNGSMITTEL

- Rspr. ermöglicht durch die „**Einlage in letzter Minute**“ eine Umwandlung der Finanzierungshilfe in nachträgliche Anschaffungskosten
- Offen, ob Ausfall eines Gesellschafter-Darlehens zu Verlusten i.S.d. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG führt und inwieweit diese berücksichtigungsfähig sind

REICHWEITE UND ZIVILRECHTLICHE ASPEKTE

- **Erfasste** Fälle: Einlage durch Gesellschafter, damit dieser von einer Sicherheit „befreit“ wird
- **Nicht** erfasst: Notleidende Gesellschafter-Darlehen → aber wohl entsprechende Anwendung; Argument: auch hier zwei unterschiedliche WG und Veranlassungsbereiche
- **Problembereiche:**
 - Insolvenz der Gesellschaft
 - Anfechtung nach § 6 oder § 6a AnfG → Gefahr der erneuten Leistung!
 - Verlustberücksichtigung bei § 17 EStG: 60%

NACHTRÄGLICHE ANSCHAFFUNGSKOSTEN

- Nachschüsse (§§ 26 ff. GmbHG)
 - verlorene Zuschüsse (etwa zur Abdeckung eines ausgewiesenen Bilanzverlustes)
- Verzicht auf entstandenes Geschäftsführer-Gehalt
 - Verzicht auf erdiente werthaltige Pensionsansprüche
 - Tilgung einer Verbindlichkeit durch den Gesellschafter
 - Überlassung von verselbstständigten immateriellen Wirtschaftsgütern (wie z.B. Patent- oder Markenrechte)

AUSFALL VON GESELLSCHAFTER-DARLEHEN

- Berücksichtigung von Darlehensausfällen, die nicht nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden können
- BFH v. 24.10.2017: § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG → § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG, aber: **kein Gesellschafter-Darlehen** im Urteilsfall
- FG Münster v. 12.3.2018: Verlustberücksichtigung beim Gesellschafter, aber Rev. unter X R 9/18 anhängig
 - Verlust ist zu 100 % anzusetzen, also keine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens
 - Mindestbeteiligung i.H.v. **10 %** → Keine Anwendung des Verrechnungsverbots des § 20 Abs. 6 EStG (§ 32d Abs. 1 Nr. 1b EStG)
- **Umwandlung in nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG könnte sich als nachteilig erweisen!**

Finanzierungshilfen Dritter

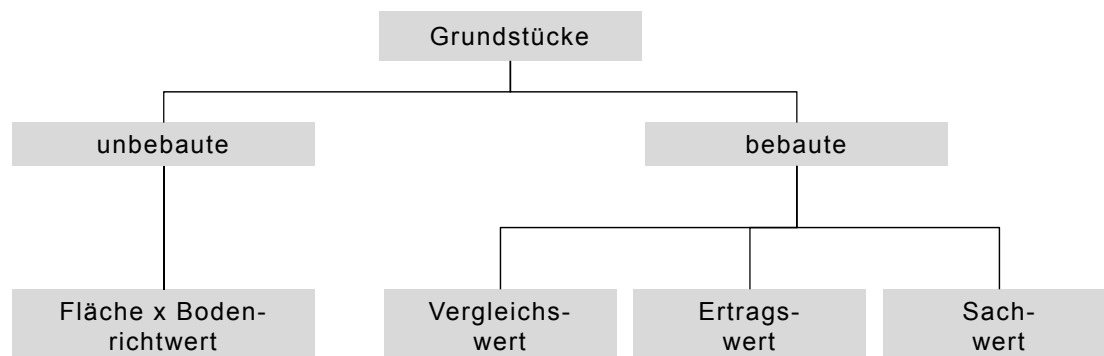
- Häufig Ehepartner, Eltern oder Kinder
→ **keine nachträglichen Anschaffungskosten**, da keine Beteiligung
- Bei verzinslich nach dem 31.12.2008 gewährten Darlehen: **§ 20 Abs. 2 S. 7 EStG**
- Aber Achtung: **Verrechnungsverbot** gem. § 20 Abs. 6 EStG, da die Ausnahme des § 32d Abs. 1 Nr. 1b EStG nicht anwendbar ist

§ 42 AO

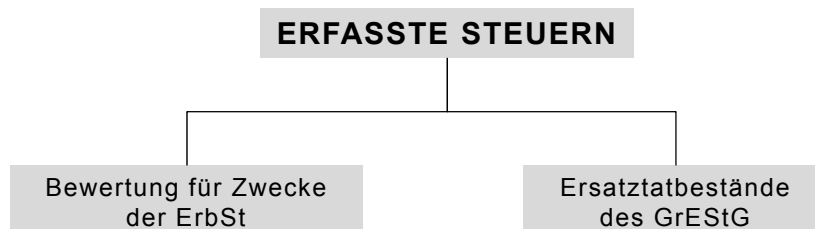
- BFH verneint einen Gestaltungsmissbrauch
- „Das Motiv, **Steuern zu sparen**, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die **vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung** zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels **nicht gebraucht**, sondern dafür einen **ungewöhnlichen Weg** wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das **Ziel nicht erreichbar sein soll** (Rspr.)“. (Rz 28)

Thema 9

Nachweis niedrigerer Grundstückswerte

GENERALNORM § 177 BEWG: GEMEINER WERT**MÖGLICHKEIT DES GEGENBEWEISES**

- Rechtsgrundlage: § 198 BewG
- „Grundsätzlich“ Bewertung nach den „auf Grund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs erlassenen Vorschriften“
- Anforderungen des BFH:
 - Ordnungsgemäßes **Sachverständigengutachten** des örtlich zuständigen Sachverständigenausschusses oder eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen
 - Zeitnah zum Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielter **Kaufpreis**
- Nachweislast liegt beim Stpfl. → Glaubhaftmachung ist **nicht** ausreichend!

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Kann der Nachweis eines niedrigeren Grundstückswertes gem. § 198 BewG dadurch erbracht werden, dass das Grundstück einen niedrigeren Buchwert in der Steuerbilanz einer GbR aufweist?
- Kann ein niedrigerer Wertansatz für ein Grundstück daraus hergeleitet werden, dass eine zeitnahe Veräußerung von Anteilen an einer GbR erfolgt, zu deren Betriebsvermögen das Grundstück gehört?

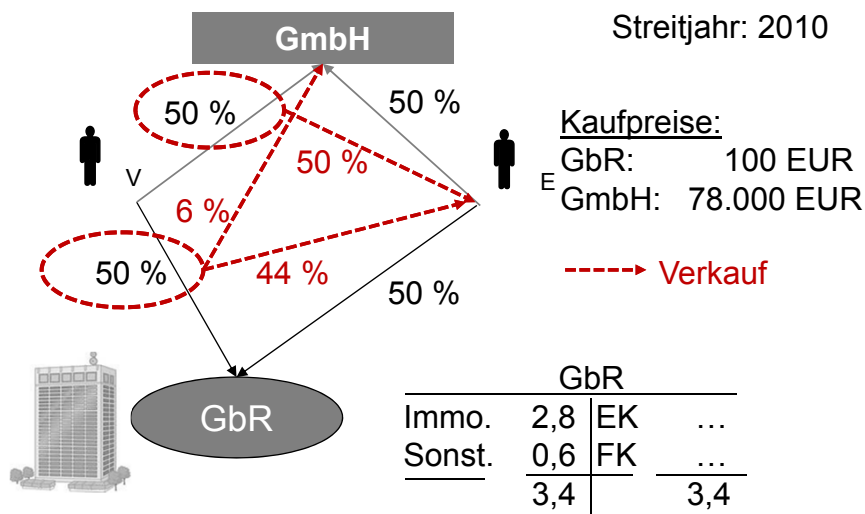
NACHWEIS NIEDRIGERER GRUNDSTÜCKSWERTE

BFH-URTEIL VOM 25.4.2018 – II R 47/15, BFH/NV 2018, 1171

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2010
Kläger (E)	war hälftig an einer GmbH und einer GbR beteiligt. Im Betriebsvermögen der GbR befand sich ein bebautes Grundstück (Buchwert: rd. 2,8 Mio. EUR; Bilanzsumme: rd. 3,4 Mio. EUR). Mitgesellschafter V verkaufte 44 % der Anteile an der GbR an den Kläger (E), die übrigen 6 % an die GmbH und verpflichtete sich zum Verkauf seines GmbH-Anteils. Verkaufspreis (= Kapitalkonto des V) für die GbR: 100 EUR; Verkaufspreis GmbH: 78.000 EUR. Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG → Bewertung mit dem Buchwert i.H.v. 2,8 Mio. EUR als nachgewiesenen niedrigeren Wert gem. § 198 BewG
Finanzamt	Anwendung des Ertragswertverfahrens, da Nachweis eines niedrigeren Wertes nicht erbracht → Wert rd. 3,5 Mio. EUR
FG	Herleitung des Grundstückswerts kann weder aus dem vereinbarten Kaufpreis für den GbR-Anteil noch aus dem vereinbarten Abfindungsguthaben hergeleitet werden.

NACHWEIS NIEDRIGERER GRUNDSTÜCKSWERTE

BFH-URTEIL VOM 25.4.2018 – II R 47/15, BFH/NV 2018, 1171



NACHWEIS NIEDRIGERER GRUNDSTÜCKSWERTE

BFH: AUFHEBUNG NUR AUS VERFAHRENSTECHNISCHEN GRÜNDEN

- Zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks ist regelmäßig ein **Sachverständigengutachten** (sofern es unter Beachtung der maßgebenden Vorschriften (§§ 194 ff. BauGB) ordnungsgemäß erstellt wurde), **oder** ein zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungstichtag **erzielter Kaufpreis** für das zu bewertende Grundstück geeignet.
- Mangels Entscheidungserheblichkeit konnte **offenbleiben**, ob eine Ableitung aus dem **Kaufpreis der Gesellschaftsanteile** möglich ist, wenn das **Grundstück** den **einzigen Bilanzposten** darstellt und die Gesellschaft auch sonst über keine WG verfügt, die in der Bilanz aufzunehmen wären. Ebenso kann dahinstehen, ob der Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft durch einen Mitgesellschafter angesichts der gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten schon für sich allein die Zuordnung des Kaufs zum „gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ ausschließt.

NACHWEIS NIEDRIGERER GRUNDSTÜCKSWERTE

ANMERKUNGEN (1)**Zeitlicher Anwendungsbereich**

- Beschl. des BVerfG v. 23.6.2015
- Neufassung durch das StÄndG 2015, rückwirkend ab 1.1.2009
- Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

Anforderungen an den Nachweis des niedrigeren Werts

- Bestätigung der Rechtsprechung
 - Gutachten oder
 - Kaufpreis
- Kosten sind **nicht** nach § 10 Abs. 5 S. 3 ErbStG abzugsfähig
- Anforderungen an das Gutachten: keine weiteren Ermittlungen, insb. keine weitere Beweisaufnahme
- Andere Nachweismöglichkeiten: offen, aber **Vorsicht scheint geboten!**

ANMERKUNGEN (2)**Zusammenhang zwischen Grundstückswert und Kaufpreis des Gesellschafteranteils**

- Vorliegend unbeachtlich, weil weitere WG erworben (Weiteres Vermögen i.H.v. rd. 21 % des Wertes der Immobilie)
- Offen, wenn die Immobilien das einzige WG wäre
 - Weitere wirtschaftliche Vorteile?
 - Geschäfts- oder Firmenwert?
 - Möglichkeit der Isolierung?
- **Praxistipp:** Zuordnung von Entgelten im Kaufvertrag

Nichteignung der Buchwerte

- Keine Nachweismöglichkeit
- Anschaffungskosten vs. gemeiner Wert („Verkehrswert“, „Marktwert“)
- Unterschiedliche Behandlung von Wertsteigerungen und Anschaffungsnebenkosten
- BVerfG v. 7.11.2006: Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

ANMERKUNGEN (3)**Bindungswirkung des Gutachtens für das Finanzamt?**

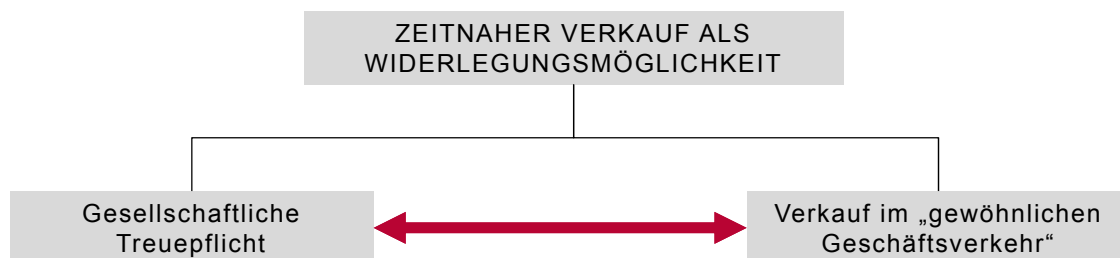
- Keine Bindung → freie Beweiswürdigung
 - Berücksichtigung aller, auch wert erhöhender Umstände?
 - Schlüssigkeit?
 - Vollständigkeit?
- **Praxistipp:** Verwerfung der Werte des Stpfl. → Anwendung der allgemeinen Bewertungsvorgaben, aber kein Gegengutachten

Abweichung zwischen Gutachten und tatsächlichem Verkaufspreis

- OFD Koblenz v. 17.3.2014:
 - Berücksichtigung, wenn Kaufpreis **unter** dem typisierten Bedarfswert gem. §§ 157 ff. BewG
 - Kein Wertansatz **oberhalb** der Bedarfswerte
 - Möglicher Verkauf ist **kein Grund** für einen Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO

NACHWEIS NIEDRIGERER GRUNDSTÜCKSWERTE

ANMERKUNG (4)



BEACHTEN:

Aussagen unklar und könnten zu erheblichen Aufgriffen durch die FinVerw führen →
Beweisvorsorge durch zusätzliche Kaufpreise als Nachweis der Fremdüblichkeit?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 147

127

1|19

BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 10

Korrektur unzutreffender Rechtsanwendung
beim Bauträger

UMSATZBESTEUERUNG VON BAUTRÄGERN

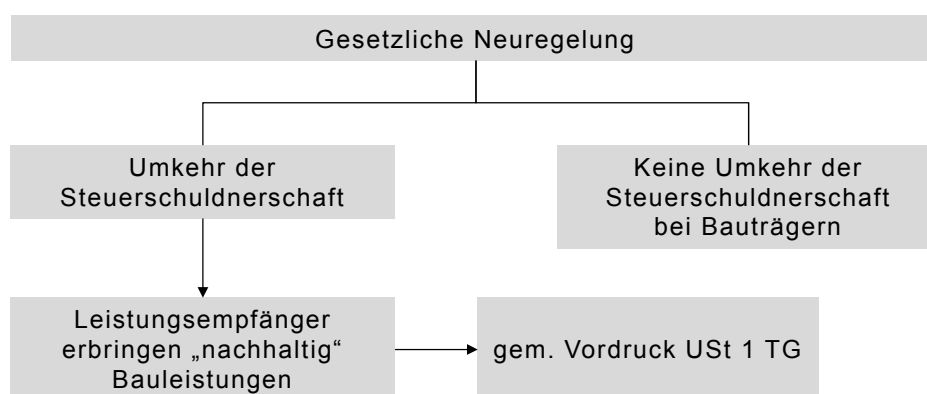
Ausgangspunkt

- Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13b UStG → USt-Schuld und Vorsteuerabzugsberechtigung in einer Person
- Ziel: Vermeidung von Steuerausfällen
- § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG: Bauleistungen
- Häufig: Generalunternehmer (= Leistungsempfänger), der die für die Leistung des Subunternehmers geschuldete USt zu entrichten hat

BFH v. 22.8.2013 – V R 37/10

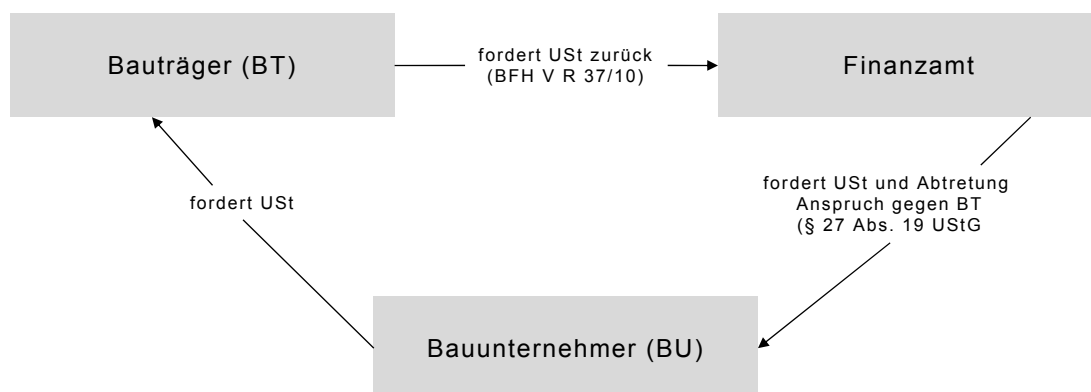
- Bei Bauleistungen kommt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur in Betracht, wenn er die an ihn erbrachte Leistung auch selbst für eine stpfl. Bauleistung verwendet
- Bauträger erbringen **keine** „bauwerkbezogene Werklieferung“

GESETZESÄNDERUNG



ALTFÄLLE – ZEITRAUM 15.2. - 30.9.2014

- **Nichtbeanstandungsregelung:**
 - Vertrauensschutz für Leistenden und Leistungsempfänger
 - Voraussetzung: Einvernehmliche Anwendung und keine spätere einvernehmliche Abweichung

ZEITRAUM VOR DEM 15.2.2014 – ÜBERGANGSREGELUNG IN § 27 ABS. 19 UStG

BMF-SCHREIBEN VOM 26.7.2017, RZ 15a

„(...) Leistungsempfängern werden unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 22. August 2013 (V R 37/10), BStBl 2014 II, S. 128 beantragte Umsatzsteuer-**Erstattungen** – unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben und des unionsrechtlichen Neutralitätsgebots – **nur gewährt**, soweit sie die **nachträgliche Zahlung** der fraglichen Umsatzsteuer **an den leistenden Unternehmer nachweisen** oder mit dem **Erstattungsanspruch** gegen nach § 27 Abs. 19 UStG vom leistenden Unternehmer an die Finanzbehörde abgetretene (zivilrechtliche) Forderungen **aufgerechnet werden kann**. Im Übrigen wird die **Umsatzsteuererstattung abgelehnt**. (...)“

(Herv. d. Verf.)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Schuldet ein **Bauträger**, der bebaute Grundstücke weiterveräußert oder vermietet hat, in den Jahren 2011 bis 2013 nach § 13b UStG die USt für Bauleistungen, die inländische Unternehmer (Bauhandwerker) an ihn erbracht haben?
- Ist die Vorschrift des **§ 17 UStG** unmittelbar oder entsprechend anzuwenden?
- Hängt der Erstattungsanspruch des Bauträgers davon ab, ob er die USt nachträglich an seinen Vertragspartner (Bauhandwerker) **bezahlt hat**, **oder** ob das Finanzamt gegen nach § 27 Abs. 19 UStG n.F. vom leistenden Unternehmer an die Finanzbehörde **abgetretene (zivilrechtliche) Forderungen** aufrechnen kann?

BFH-URTEIL VOM 27.9.2018 – V R 49/17, BFH/NV 2019, 87

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2011 - 2013
Klägerin	Bauträgerunternehmen. Sie veräußert im Wesentlichen Gebäude ust-frei (§ 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG) an Dritte.
2011 - 2013	Klägerin bezieht Bauleistungen von Bauunternehmern, die mit der Klägerin übereinstimmend davon ausgingen, die Klägerin sei als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin. Klägerin erklärt Steuer zwischen 31.000 EUR und 318.000 EUR nach § 13b UStG. Mangels Vorsteuerabzug ergaben sich Zahllasten.
Finanzamt	Hebt im Juni 2016 Vorbehalt der Nachprüfung auf. Dagegen erhebt Klägerin Einspruch unter Hinweis auf BFH V R 37/10 (keine Steuerschuldnerin).
	Finanzamt weist Einspruch als unbegründet zurück.
FG München	FG gibt der Klage statt, lässt die Rev. zu.

BFH: REVISION DES FA IST UNBEGRÜNDET

- Versteuerung in der rechtsirrigen Annahme der Steuerschuld (§ 13b UStG)
→ Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung kann geltend gemacht werden. **Un-erheblich ist**, ob ein **Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers** erfüllt wurde oder eine **Aufrechnungsmöglichkeit** der FinBeh besteht.
- Materiell-rechtlich ist die Änderung einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung nach § 13b UStG **nicht** von einer **Aufrechnungsmöglichkeit** der FinVerw **abhängig**.
- Wenden leistender Unternehmer und Leistungsempfänger § 13b UStG an und stellt sich dies im Nachhinein als unrichtig heraus, **besteht die Änderungsmöglichkeit** für den Leistungsempfänger nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG.
- Das Verlangen nach einer gesetzeskonformen Besteuerung (kein § 13b UStG) **verstößt** – entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamts – **nicht gegen** den Grundsatz von **Treu und Glauben**. Dieser bewirkt nicht, dass Steueransprüche oder -schulden zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden.

ANMERKUNGEN (1)**Rückzahlung des leistenden
Unternehmers nicht erforderlich**

- Keine Anwendung des § 17 UStG
- Korrektur einer rechtswidrigen Besteuerung beim Leistungsempfänger ist nicht von einer Zahlung der betreffenden USt an den leistenden Unternehmer abhängig
- **Beachte:** Anders als bei § 14c Abs. 1 UStG (BFH XI R 28/16)!
- BMF-Schr. v. 24.1.2019: FinVerw folgt jetzt BFH

**Abtretung aus abgetretenem Recht
nicht erforderlich**

- Aufrechnungsmöglichkeit (§ 226 AO) des Finanzamts nicht entscheidend
- BMF-Schr. v. 24.1.2019: FinVerw folgt jetzt BFH

ANMERKUNGEN (2)**Kein treuwidriges Verhalten**

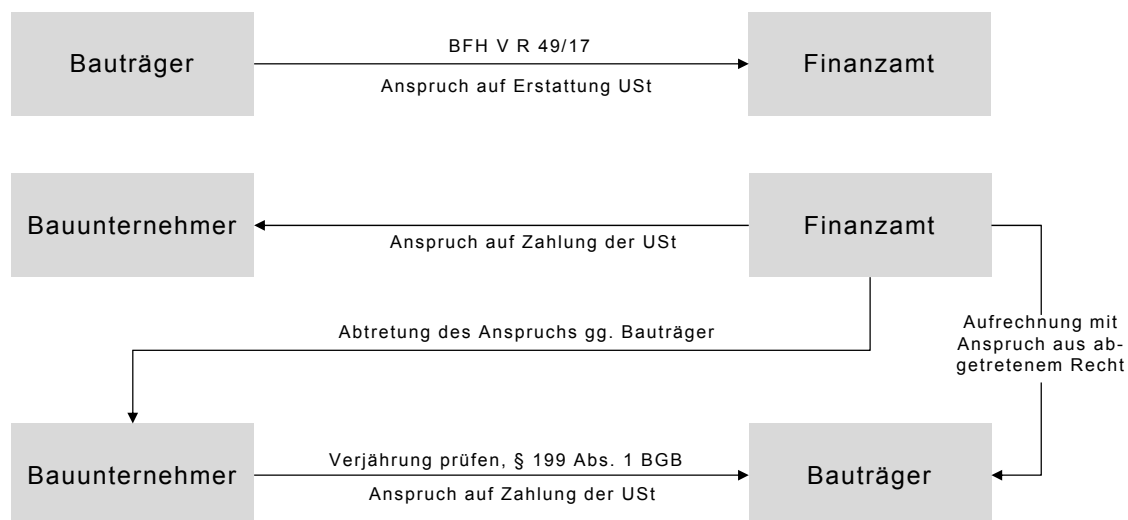
- Kein Verstoß gegen Treu und Glauben
- Keine Vorwerfbarkeit ggü. dem Stpfl.
→ Verantwortungssphäre der FinVerw

Neutralitätsgrundsatz

- Inhalt: USt darf keinen Einfluss auf die steuerliche Belastung des Unternehmens haben
- Kein Verstoß
- Erstattung von rechtsgrundlos (§§ 812 ff. BGB) gezahlter Beträge

KORREKTUR UNZUTREFFENDER RECHTSANWENDUNG BEIM BAUTRÄGER

VERJÄHRUNGSÜBERLEGUNGEN



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 160

139

KORREKTUR UNZUTREFFENDER RECHTSANWENDUNG BEIM BAUTRÄGER

VERZINSUNGSÜBERLEGUNGEN

- Nicht Gegenstand der Entscheidung, aber große praktische Bedeutung
- Höchstrichterliche Entscheidungen fehlen
- **FG-Entscheidungen:**
 - Zinslauf beginnt jeweils 15 Monate nach Ablauf eines jeden Streitjahrs, nicht später
 - Abtretung ist kein rückwirkendes Ereignis im Hinblick auf den Umsatzsteuererstattungsanspruch des Bauträgers
 - Weder „Treu und Glauben“ noch Nichtzahlung an den leistenden Bauunternehmer stehen den Zinsen entgegen
 - FinVerw hat die Revisionen zurückgenommen → Urteile rkr. → **Verzinslichkeit!!!**
→ BMF-Schreiben?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2019 | SEITE 160

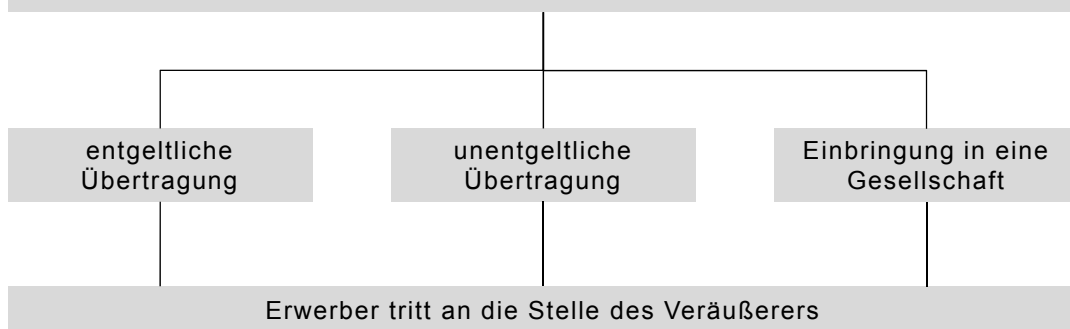
140

Thema 11

Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Übernahme einer Gaststätte

GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI ÜBERNAHME EINER GASTSTÄTTE

NICHT STEUERBARE GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN



VORAUSSETZUNGEN DES ART. 19 S. 1 MwStSystRL

Übertragene Gegenstände sind wesentliche Grundlagen des Unternehmens

Einheitlicher Übertragungsvorgang

Unternehmereigenschaft

GEFAHREN BEI EINER GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN

Geschäftsveräußerung im Ganzen wird nicht erkannt

Veräußerer schuldet ausgewiesene USt

Erwerber hat keinen Vorsteuerabzug

Verzinsung der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer

Zu Unrecht angenommene Geschäftsveräußerung im Ganzen

Veräußerer muss USt nachzahlen

Erwerber kann Vorsteuer erst geltend machen, wenn berichtigte Rechnung vorliegt

Verzinsung der nicht erhobenen USt

Gefahr, dass USt vom Erwerber nicht nachgefordert werden kann oder nicht mehr einbringbar ist

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Sind die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen hinsichtlich eines in gemieteten Räumlichkeiten geführten Gastronomiebetriebs erfüllt, wenn Teile des Inventars **nicht im Eigentum des Veräußerers** stehen, sondern im Eigentum des Vermieters und dem Käufer die Möglichkeit gegeben wird, diese Teile des Inventars der Gaststätte weiter zu nutzen?
- Steht eine kurzzeitige Renovierungsphase, die Beschaffung zusätzlicher WG sowie des Warenbestands einer Geschäftsveräußerung im Ganzen entgegen?

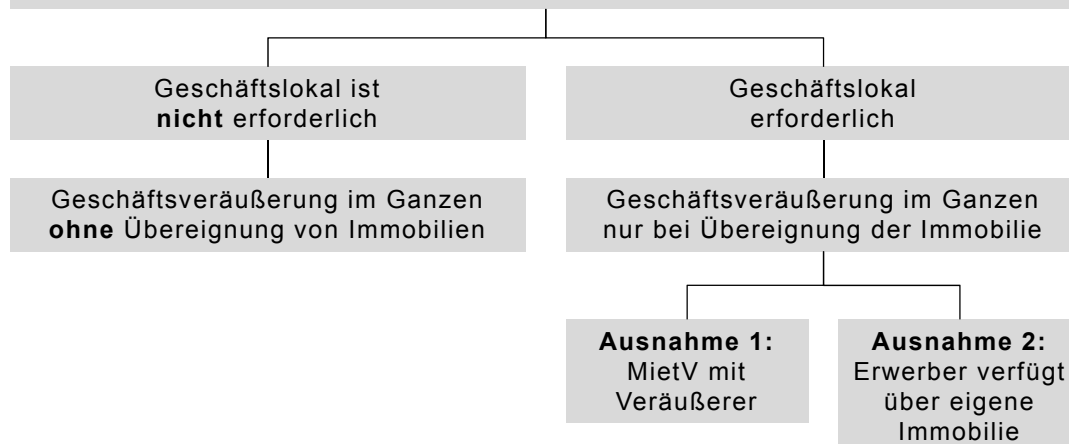
BFH-URTEIL VOM 29.8.2018 – XI R 37/17, BFH/NV 2018, 1352

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2015
Kläger	Übernimmt Gastronomiebetrieb von C und führt diesen nach Renovierung (Auflagen vom Ordnungsamt) unverändert weiter. Vorbesitzer C hatte den Betrieb von einer W-GmbH gepachtet. Kläger schließt einen neuen Pacht-/Mietvertrag mit W-GmbH und übernimmt Mietkaution des C.
2015	Kaufvertrag zwischen Kläger und C. Kläger übernimmt Inventar der Gaststätte zum Preis von 40.000 EUR zzgl. 7.600 EUR USt.
	Von Dritten erwirbt Kläger weitere Gegenstände für den Betrieb (z.B. Grill, TV-Gerät, Thermomix, Nudelkocher etc.) und Waren zum Preis von 5.164 EUR.
Finanzamt	Versagt Vorsteuerabzug von 7.600 EUR aus Kaufvertrag
FG Düsseldorf	Weist Klage ab: Es liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

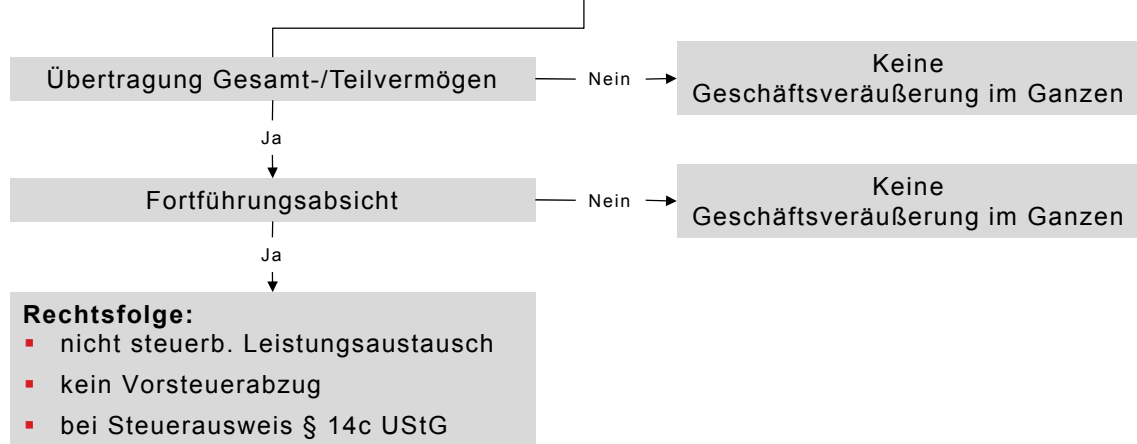
- Kein Vorsteuerabzug, da **nicht steuerbare Geschäftsveräußerung** i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG
- Der Kläger war aufgrund der Übertragung in der Lage, den **Gastronomiebetrieb unverändert fortzuführen**. Renovierungsaufwand (Auflagen des Ordnungsamts) steht dem nicht entgegen, denn die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist für § 1 Abs. 1a UStG nicht erforderlich.
- Unerheblich ist, dass der Kläger den **Warenbestand nicht übernommen hat**. Gastronomie: schnell verderblicher und damit auch verbrauchter und in kurzer Zeit erneuerter Warenbestand. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG wird dadurch nicht ausgeschlossen.
- Unschädlich ist auch, dass der **Veräußerer** noch ein **weiteres Lokal** betrieben und fortgeführt hat. Für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen muss der Veräußerer seine Tätigkeit nicht vollständig einstellen.

**GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN
– FORTFÜHRUNG DER UNTERNEHMERISCHEN TÄTIGKEIT –**



GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN BEI ÜBERNAHME EINER GASTSTÄTTE

**GESCHÄFTSVERÄUßERUNG IM GANZEN
- VORAUSSETZUNGEN -**



Thema 12

Restschuldbefreiung, Steuerfolgen und Steuerstrafrecht

GRUNDLAGEN: RESTSCHULDBEFREIUNG

- §§ 286 ff. InsO
- Eigenantrag des Schuldners (zusammen mit Insolvenzantrag oder gesondert – Frist von zwei Wochen, wenn Gläubiger den Insolvenzantrag stellt)
- Entscheidung durch das Insolvenzgericht

VERSAGUNG DER RESTSCHULDBEFREIUNG

5 Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung wegen einer Straftat nach §§ 280 - 283c StGB rkr. zu einer Geldstrafe (mehr als 90 Tagessätze) oder einer Freiheitsstrafe (mehr als 3 Monate) verurteilt

3 Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige/ unvollständige Angaben über seine wirtschaftlichen Verhältnisse, um Kredit oder Leistungen aus öffentlichen Mitteln zu erhalten oder zu vermeiden

Auskunfts- und Mitwirkungspflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt

vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige oder unvollständige Angaben zu seinem Einkommen und/oder Vermögen

Erwerbsobliegenheit (§ 287b InsO) verletzt und dadurch die Befriedigung der Insolvenzgläubiger beeinträchtigt

WOHLVERHALTENSPERIODE VON 6 JAHREN, IN DER DAS PFÄNDBARE EINKOMMEN AN EINEN TREUHÄNDER ABGEGEBEN WERDEN MUSS UND FOLGENDE PFLICHTEN

angemessene Erwerbstätigkeit ausüben oder sich um eine solche bemühen und keine zumutbare Tätigkeit ablehnen

Vermögen, das von Todes wegen oder mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht erworben wird, ist zur Hälfte des Wertes an den Treuhänder herauszugeben

WIRKUNG AUF SCHULDEN

allgemeine

bleiben bestehen, müssen aber nicht erfüllt werden

ausgenommen

Verbindlichkeiten des Schuldners aus ... einem Steuerschuldverhältnis, sofern der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder 374 AO rechtskräftig verurteilt worden ist

Geldstrafen und die diesen in § 39 Abs. 1 Nr. 3 InsO gleichgestellten Verbindlichkeiten des Schuldners

Verbindlichkeiten aus zinslosen Darlehen, die dem Schuldner zur Begleichung der Kosten des Insolvenzverfahrens gewährt wurden

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- **In welchem Veranlagungszeitraum** ist ein auf Grund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entstehender **Buchgewinn steuerlich zu erfassen?**
- Gelten **Mindestanforderungen hinsichtlich der strafrechtlichen Verurteilung**, die zu einem Ausschluss von der Restschuldbefreiung führen?
- Sind auch **Zinsen von der Restschuldbefreiung ausgenommen**, selbst wenn in- soweit keine strafrechtliche Verurteilung erfolgt ist?

BFH-URTEIL VOM 13.12.2016 – X R 4/15, BSTBL II 2017, 786 (FALL I)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2006
Kläger	betrieb 1994 und 1995 ein Einzelunternehmen, dessen Aufgabe im Oktober 1995 erklärt wurde (festgestellter Verlust: 188.999 DM). 1999 Antrag auf Eröffnung des Verbraucherinsolvenzverfahrens und Restschuldbefreiung. Letztere erteilte das Amtsgericht am 20.12.2006. Dem Finanzamt ging der Restschuldbefreiungsbeschluss am 28.7.2007 zu. Das Betriebs-Finanzamt erließ einen auf § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO gestützten geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1995 und berücksichtigte im Schätzungswege einen sog. Befreiungsgewinn auf Grund der Restschuldbefreiung i.H.v. 413.949 DM, der anschließend auf 168.339 DM korrigiert wurde. Änderung der Auffassung des BMF zur zeitlichen Erfassung des Befreiungsgewinns: Nunmehr Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung.
Finanzamt	Feststellung eines Verlusts für 1995 (188.999 DM) und Änderung des Verlustfeststellungsbescheids für das Jahr 2006 und Minderung des darin ursprünglich festgestellten Verlusts um den Befreiungsgewinn.
FG	Klage hat aus formalen Gründen Erfolg; Änderung nach § 174 Abs. 4 S. 1 AO nicht möglich.

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- **Befreiungsgewinn** ist grds. im Jahr der Erteilung der Restschuldbefreiung zu erfassen, Verbindlichkeiten erlöschen nicht, sondern werden im Zeitpunkt der Rechtskraft des Beschlusses zu unvollkommenen Verbindlichkeiten (sog. Naturalobligationen)
- Etwas Anderes gilt jedoch für die **Betriebsaufgabe**. Aufgabebilanz nach § 16 Abs. 3 EStG, deren Bestandteil die nicht getilgten Verbindlichkeiten sind
- **Restschuldbefreiung: Verbindlichkeiten** sind in der Aufgabebilanz nicht mehr auszuweisen. Zeitpunkt: Beschluss des Insolvenzgerichts, da ab dann die bestehende rechtliche Verpflichtung für den Schuldner keinerlei wirtschaftliche Bedeutung mehr besitzt.
- Erteilung der Restschuldbefreiung bei Betriebsaufgabe: **rückwirkendes Ereignis** nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; die Verbindlichkeiten werden nachträglich un- einbringlich.

BFH-URTEIL VOM 7.8.2018 – VII R 24, 25/17, BSTBL II 2019, 19 (BFH/NV 2019, 60 (FALL II))**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2016
Klägerin	Gab ihre USt-Erklärungen nicht oder verspätet ab. Im Anschluss an eine Ap setzte das Finanzamt für die Jahre 2004, 2006, 2008 und 2009 USt fest. Steuerstrafverfahren: Amtsgericht erlässt am 4.6.2012 einen Strafbefehl wegen Hinterziehung von USt für die vier Jahre i.H.v. 20.596,57 EUR ohne Erwähnung von Zinsen. Die Klägerin wurde nach § 59 StGB verurteilt; die Festsetzung einer Gesamtgeldstrafe i.H.v. 75 Tagessätzen zu je 15 EUR blieb für den Fall vorbehalten, dass sich die Klägerin binnen zwei Jahren nicht bewährte. Nach Ablauf der zweijährigen Bewährungszeit wurden die vorbehaltenen Sanktionen aufgehoben.
Finanzamt	Nach Antrag der Klägerin auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Antrag auf Restschuldbefreiung 2015 meldete es USt-Forderungen einschließlich Zinsen und Säumniszuschlägen für die vier Jahre i.H.v. 24.859,50 EUR zur Tabelle an und stellte diese im Feststellungsbescheid als Insolvenzforderungen i.S.d. § 174 Abs. 2 InsO fest.
FG	Insoweit Stattgabe der Klage, wie das Finanzamt auch Zinsen in die Feststellung zum Rechtsgrund einer Steuerhinterziehung einbezogen hatte.

BFH: REVISION DES FA BEGRÜNDET

- Tatbestandsmerkmal „rechtskräftig verurteilt“ des § 302 Nr. 1 InsO ist erfüllt, obwohl im Strafbefehl **eine Strafe lediglich bestimmt**, aber sodann vorbehalten und letztlich aufgehoben wurde.
- Vorschrift sieht **keine Bagatellgrenze** vor. Die in § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Geldstrafe von mehr als 90 Tagessätzen oder Freiheitsstrafe von mehr als drei Monaten) enthaltene Bagatellgrenze wurde bei der Erweiterung des § 302 Nr. 1 InsO um die Steuerstraftaten dort ausdrücklich nicht mit aufgenommen.
- **Hinterziehungszinsen fallen unter § 302 Nr. 1 3. Alt. InsO**, obwohl sie in dem Strafbefehl nicht aufgeführt worden sind. Zu den Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis gehören auch die steuerlichen Nebenleistungen wie Säumniszuschläge und Zinsen, die strafrechtlich auf Grund des Unrechtsgehalts auch in den Anwendungsbereich des § 302 Nr. 1 InsO einzubeziehen sind.

ANMERKUNGEN (1)**Nachträglicher Buchgewinn**

- Restschuldbefreiung führt grds. nicht zu einem rückwirkenden Erlöschen der Verbindlichkeit
- Gewinn im **Zeitpunkt der Erteilung** der Restschuldbefreiung
- Problem: **Verlustverrechnung** mit nicht insolventem Ehegatten
- Besonderheiten der Betriebsaufgabe:
Mit Restschuldbefreiung **Neubewertung** der Verbindlichkeit
- Rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)

Keine Bagatellgrenze für die Versagung

- Parallele zu § 290 Abs. 1 InsO trägt nicht
- Steuerstraftaten führen **nicht** zu einer Versagung der Restschuldbefreiung im Ganzen

ANMERKUNGEN (2)**Definition der strafrechtlichen Verurteilung**

- Steuerverbindlichkeiten werden von der Restschuldbefreiung selbst dann **ausgenommen**, wenn im Strafbefehl eine Verurteilung zu einer Strafe nicht ausgesprochen, sondern lediglich vorbehalten und nach Ablauf der Bewährungszeit aufgehoben worden ist
- Tipp: Verfahrenseinstellung gegen Zahlungsaufgabe gem. **§ 153a StPO** als Alternative prüfen

Zinsen

- Auch hinterzogene Steuern sind von der Restschuldbefreiung **ausgeschlossen**
- Achtung: Häufig große Bedeutung wg. **Dauer** des Zinslaufes

ANMERKUNGEN (3)**Selbstanzeige**

- Grundlage: § 371 Abs. 1 AO
- Bisher höchstrichterlich **noch nicht entschieden**, ob sie die Anwendung des § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO ausschließt
- U.E.: Selbstanzeige = **Strafaufhebungsgrund**, daher keine strafrechtliche Verurteilung i.S.d. § 302 Nr. 1 InsO → Ausschluss nicht gerechtfertigt

Restschuldbefreiung im Ausland

- **Kürzere Fristen:**
 - England: 12 Monate
 - in den französischen Departments Bas-Rhin, Haut-Rhin und Moselle: 18 Monate
- Im Inland anzuerkennende mitgliedstaatliche Restschuldbefreiung ist ein **Vollstreckungshindernis**